ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14041.000013/2006-19

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	14041.000013/2006-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-004.141 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	07 de fevereiro de 2018
Matéria	imposto de renda retido na fonte
Recorrente	AMERICEL S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 30/11/2000 a 04/12/2004

DIFERENÇAS CONSTATADAS. COMPROVAÇÃO. DIALÉTICA DAS PROVAS

Após devido contraditório e a prova produzida e acostada aos autos pelo contribuinte com diversas planilhas contendo qualidade de informações a respeito dos batimentos necessários para a resolução da controvérsia que não foram infirmadas pela Administração Tributária, restam provadas as alegações do contribuinte quanto as diferenças constatadas pela fiscalização seriam resultantes de divergência cronológica entre os períodos de apuração informados na DIRF e confessados em DCTF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

EDITADO EM: 12/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiyama, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

1 – Adoto o Relatório da Resolução nº 2201000.268 (fls. 475/483), de minha relatoria decidida em 08/06/2017:

> *"Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.091/2.115) interposto contra decisão da DRJ-Brasília (fls. 2.077/2.085) que julgou procedente em parte a Impugnação e manteve o crédito tributário relativo a IRRF lançado através do Auto de Infração (fls. 11/34) - no valor de R$ 3.828.018,33, sendo R$ 1.479.746,06 de principal, R$ 1.593.571,87 de multa de ofício e R$ 754.700,40 de juros de mora; - lavrado em decorrência da fiscalização autorizada pelos MPFs 01.1.01.00-2004-00295-1 e 01.1.01.00-2004-00295-1-1, que apurou divergência entre os valores devidos a título de IRRF informados na DIRF, aqueles informados na DCTF e os recolhimentos efetuados via DARF, relativamente ao período de apuração compreendido entre 30/11/2000 a 04/12/2004.*
>
> *A fiscalização constatou as seguintes situações: i) IRRF pago e informado na DIRF, porém não declarado em DCTF; e ii) IRRF informado na DIRF, mas não pago, nem declarado em DCTF. Esta segunda situação motivou a formalização de representação fiscal para fins penais nos autos do processo administrativo etiquetado sob o n°. 14041.000014/2006-55, apensado.*
>
> *Inconformada com a autuação, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 1.170/1.185), cujas alegações, resumidas com clareza e pormenores no relatório do acórdão proferido pela DRJ (fls. 2.079/2.083), adoto como parte fundamental deste relatório, a seguir transcritas:*

"- DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Inicialmente, a impugnante entende importante destacar um erro terminológico cometido no início da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração e que pode levar a autoridade julgadora a se confundir quando de seu exame, na medida em que a autuante, equivocadamente, se refere aos valores devidos como sendo base de cálculo, quando tais valores, de fato, já são o resultado da aplicação das alíquotas sobre as bases de cálculo, ou seja, já são os valores devidos, o que é facilmente identificado pelos números envolvidos, que podem ser cruzados com as informações expressas nas DCTF, DIRF, DARF e planilhas.

- DO COMPARATIVO DAS INFORMAÇÕES: DCTF X DIRF X SINAL

A autuação, por sua vez, é fruto de uma série de equívocos que a AFRF analisar as declarações e os relatórios fiscais provenientes da própria Receita Federal e ainda é também resultado de conclusões confusas sobre os resultados dessas comparações.

No mérito, não resta qualquer dúvida de que um exame de recolhimentos de IRRF deve ser baseado no cruzamento das informações obtidas na DCTF, na DIRF e, é claro, nos DARF (substituídos pelo SINAL, no caso concreto). Todavia, para que esse cruzamento de informações possa gerar conclusões proveitosas, é preciso conhecer a forma de funcionamento das referidas declarações. Vale dizer, é essencial entender como as informações estão dispostas nessas duas declarações para então extrair as conclusões desejadas.

Foi exatamente neste ponto que a Fiscalização pecou. Por não ter entendido como as informações estão dispostas na DCTF e na DIRF, a Fiscalização forçou o cruzamento de informações relativas a determinados períodos que, por suas próprias naturezas, jamais seriam compatíveis, daí o exagero no apontamento do suposto débito.

Como é notório, a DCTF é declaração pela qual é constituído o débito; é o instrumento de confissão de dívida. Desse modo, na DCTF os contribuintes devem indicar tributos federais que foram devidos mês a mês, conforme seus períodos de

apuração (que podem ser diário, semanal, quinzenal, mensal etc) e como tais valores devidos foram liquidados (mediante recolhimentos e/ou compensações). Importante notar então que para a DCTF consideram-se os períodos de apuração correspondentes a cada tributo.

Por sua vez, a DIRF possui natureza informativa e seu preenchimento é feito por MES para cada tributo. Vale dizer, são essencialmente diferentes: enquanto na DCTF constam débitos por períodos de apuração (diário, semanal, quinzenal, mensal, etc.) na DIRF os débitos são informados por mês. Assim, para se ter um cruzamento das informações contidas nestas duas declarações, é necessário considerar estas diferentes formas de elaboração.

No presente caso, a AFRF não teve o cuidado de interpretar e comparar tais dados de forma consistente; simplesmente escolheu alguns meses ou semanas e comparou os valores das DCTF e da DIRF, sem eleger um critério objetivo de análise e sem preocupar-se em verificar se aqueles valores expressos nas DIRF e DCTF em determinado mês se referiam ao mesmo "período de apuração". Há indícios de que a AFRF até tentou considerar o "período de apuração", conciliando as semanas iniciais e finais do mês, no que não foi bem sucedida.

Por essa razão, seu exame e, por consequência, suas conclusões, restaram prejudicadas. Considerando que o lançamento de ofício abordou os IRRF sobre "Rendimento do Trabalho Assalariado" (código 0561), "Rendimento do Trabalho sem Vinculo Empregatício" (código 0588), "Remuneração Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas" (código 1708) e "Aluguéis e Royalties pagos a-pessoa física" (código 3208), é fundamental notar que seus respectivos fatos geradores são semanais. Dessa forma, normalmente na primeira semana (de um mês) existem também débitos relativos ao mês anterior (última semana).

Assim, tomando como exemplo o código 0561, a fiscalização demonstra a seguinte situação em sua planilha:

Período de Apuração	*DCTF*	*DIRF*	*SINAL*	*Débito não informado na DCTF e não pago*
01/08/2004	*54.095,00*	*217.634,26*	*54.095,02*	*163.539,24*

01/09/2004 160.591,60 163.780,34 160.591,60 3.188,24

Na realidade, o valor de R$ 54.095,02 se refere à 1ª semana de agosto de 2004 e o valor de R$ 160.591,60 citado como sendo referente à 1a semana de setembro de 2004 teve sua origem na retenção do IRFF da folha de pagamento de agosto de 2004, mais precisamente de 31/08/2004 e, portanto, está incluso na DIRF do mês de agosto de 2004, de modo que a comparação adequada deve ser:

Período de Apuração DCTF DIRF SINAL Débito não informado na DCTF e não pago

01/08/2004 54.095,00 217.634,26 54.095,02

01/09/2004 160.591,60 163.780,34 160.591,60

TOTAL 214.686,60 217.634,26 214.686,62 2.947,64

O valor de R$ 160.591,60, pertencente à 1' semana de setembro de 2004 se refere a retenção da folha de pagamento de agosto de 2004, conforme citado acima e foi indevidamente utilizado para comparar com a DIRF de setembro de 2004. O valor do IRRF sobre a folha de pagamento de setembro de 2004 compõe a DIRF de setembro de 2004, porém faz parte da DCTF da Ia semana de outubro de 2004. Na realidade, a comparação correta deve ser:

Período de Apuração DCTF DIRF SINAL Débito não informado na DCTF e não pago

01/10/2004 173.443,20 163.780,34 173.443,20 -9.662,86

Como é possível verificar no exemplo acima, de um período especifico, um simples equívoco na alocação de valores na comparação da DIRF com a DCTF pode gerar um grande débito (R$ 163.539,24 + R$ 3.188,24) numa situação na qual, em verdade, há um crédito em favor da impugnante (R$ 2.947,64 - 9.662,86).

Salvo raríssimas exceções, em que o contribuinte antecipa os recolhimentos do IRRF em determinados períodos, os valores mensais da DIRF e da DCTF nunca são iguais. Por essa razão, nos exames realizados pela AFRF os valores mês a mês das DIRF e das DCTF apresentam relevantes diferenças, como era de se esperar.

Contudo, a grande falha da AFRF foi entender que todas essas diferenças eram débitos. A impugnante usa a. expressão "todas essas diferenças eram débitos" pois literalmente foi essa a conclusão da AFRF. Isso porque, pode-se constatar na planilha da AFRF, os valores mensais ora apresentavam diferenças que "pareciam" débitos (contingência), ora apresentavam diferenças que "pareciam" créditos fiscais. Todavia, a Fiscalização desconsiderou os períodos nos quais foram auferidos "créditos" e apontou apenas os meses cujas diferenças indicavam "débitos".

As diferenças auferidas na comparação das DIRF com as DCTF, apontadas como débitos, não têm qualquer fundamento para sustentar um lançamento de oficio. Quando muito, tais diferenças poderiam ser utilizadas como referências para a conciliação das DIRF e DCTF dos meses anteriores e posteriores. Uma forma simples e objetiva de comprovar que a impugnante não tem os débitos de IRRF apontados pela AFRF é realizar exatamente a mesma comparação proposta pela Fiscalização, contudo de forma mais consistente, ou seja, comparando os valores anuais das DCTF, das DIRF e dos DARF.

Tomando por base o período anual, eliminamos o efeito das inconsistências mensais (diferenças existentes nas primeiras e últimas semanas de cada mês), exceto quanto à primeira semana e à última semana do ano, cujos valores e fatos geradores continuam relacionados aos anos anteriores (DIRF) e aos anos posteriores (DCTF) respectivamente.

A impugnante comparou os saldos anuais de suas DCTF, de suas DIRF e das guias DARF (anexo I) e as diferenças apresentadas foram imateriais em relação ao lançamento de ofício, diferenças essas que ainda não podem ser consideradas como débitos, pois podem ser apenas efeitos de ajustes das primeira e última semana de cada ano, em razão do que se verifica que o trabalho fiscal não tem consistência, nem serve de parâmetro para qualquer lançamento de oficio.

- DAS SUPOSTAS INFRAÇÓES APONTADAS

Como ressaltado anteriormente, a metodologia de apuração das supostas infrações não tem qualquer fundamento, o que é razão suficiente para a insubsistência do auto de infração. Além disso, a impugnante ainda vai apontar mais falhas conceituais especificas observada nos lançamentos realizados.

Primeiro, conforme a própria AFRF definiu, foi considerada como infração os 'valores retidos, pagos e informados na DIRF porém não declarados na DCTF". Em outras palavras, valores recolhidos que não tinham correspondência com débitos confessados em DCTF. Essa definição é de um crédito fiscal em favor da impugnante, e não de um débito passível de lançamento de oficio. O que a AFRF supostamente teria encontrado é um recolhimento a maior de IRRF passível de compensação ou restituição.

Esse raciocínio fica ainda mais nítido na análise da planilha "0561_IRRF_00 a 03 NÃO DECU elaborada pela própria AFRF. Na última coluna da direita, cujo título é "Valores objeto de retificação na DCTF (Vals não declarados mas pagos)", a AFRF transportou esses saldos de impostos supostamente recolhidos a maior (créditos em favor da impugnante) para o auto de infração, considerando-os como débitos e ainda lançando multa de 75% e juros.

A inconsistências dos exames da AFRF são tão profundas que até mesmo dentro de sua "metodologia" de cálculo da infração os conceitos estão invertidos. Valores que deveriam ser tidos como "créditos" simplesmente são taxados de débitos sem qualquer preocupação com a lógica de raciocínio.

Segundo, como é notório, a DCTF é a declaração pela qual é constituído o débito. É instrumento de confissão de dívida, enquanto que a DIRF tem o caráter meramente informativo e os valores nela declarados, por si só, não tem o condão de constituir débitos, como quis a Fiscalização. Tal entendimento também é mantido pelo Conselho de Contribuintes:

"DCTF - EFICÁCIA - A DCTF constitui-se confissão de dívida e instrumento hábil para a cobrança de crédito tributário, inclusive quanto a valores vinculados a compensação considerada indevida. Recurso de oficio negado." (Primeiro Conselho - Ac. 108-08304)

Eventuais saldos de tributos a recolher apontados pela DIRF deveriam ter sido interpretados como meros indícios de irregularidades. A partir desses indícios caberia uma análise mais atenta dessas diferenças de forma a verificar suas origens. Jamais tais diferenças poderiam ter sido consideradas como débitos passíveis de lançamento de oficio automáticos.

Nesse ponto, é relevante destacar o que dispõe o caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional — CTN, em seu Capítulo II - Constituição do Crédito Tributário, Seção I - Lançamento. Nesse dispositivo o legislador deixou clara a forma que deve ser realizado o lançamento:

"Art. 142 - Compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do Fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (grifo da impugnante)

O que se observa no auto de infração é que a Fiscalização, ao realizar o lançamento do tributo, não verificou a ocorrência do fato gerador nem tampouco determinou a matéria tributável. A AFRF simplesmente entendeu que os valores dispostos nas DIRFs eram "débitos confessados" e nem sequer intimou a impugnante para explicar a razão de tais diferenças nas DCTF. Desse modo, a impugnante sequer teve a chance de analisar as diferenças apontadas pela AFRF e de tentar explicar as referidas diferenças apontadas no cruzamento das DIRF com as DCTF.

Assim sendo, por força de uma metodologia equivocada de apuração das supostas infrações utilizada pela AFRF, foram encontradas diferenças absurdas, que não poderiam de forma alguma ter sido bases de lançamentos de ofício. Muito mais grave ainda se apresenta esta situação, pois a AFRF considerou que essas diferenças representam valores de que a impugnante teria se apropriado indevidamente, lançando multa agravada de 150%.

- DOS DOCUMENTOS JUNTADOS

Para comprovar suas alegações, a impugnante entende que seja suficiente apenas as declarações, documentos e planilhas utilizados pela ARFR na lavratura do auto

de infração. Todavia, para não deixar pairar qualquer dúvida, acrescenta mais alguns documentos que permitem a melhor visualização de suas razoes de defesa (anexo II).

- DO PEDIDO

Em face do exposto, requer a nulidade do auto de infração ora combatido, com a consequente extinção do lançamento do crédito tributário e das penalidades a ele atreladas, ou que seja julgado totalmente improcedente, em razão dos fatos descritos pela impugnante, julgando-se totalmente procedente a presente impugnação, protestando, ao fim, pela posterior produção de provas, especialmente juntada de documentos.

- DA DILIGÊNCIA

Em vista dos elementos trazidos na impugnação, o julgamento foi convertido em diligência em 25/09/2006, conforme despacho à fl. 1.462, com o objetivo precípuo de esclarecer as divergências identificadas no confronto entre as DIRF e as DCTF.

A diligência requerida foi iniciada em 06/12/2007, quando a interessada foi cientificada pessoalmente do Termo de Informação e Intimação Fiscal lavrado às fls. 1.498/1.499, informando o começo dos trabalhos, que se desenrolaram até 19/08/2009, data em que foi dada ciência pessoal à impugnante do teor do Relatório de Diligência Fiscal lavrado às fls. 2.072/2.073, reabrindo o prazo de trinta dias para que a interessada pudesse contestar seu conteúdo. Decorrido esse interregno sem a apresentação de qualquer manifestação da interessada, os autos retornaram a esta DRJ em 28/09/2009 (fl. 2.076).”

A DRJ-Brasília julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo em parte o crédito lançado, concluindo por: “a) manter o principal do lançamento dos débitos pagos e não confessados em DCTF, para constituição do crédito tributário da Fazenda Nacional, alocando-se, para sua extinção, os pagamentos espontâneos efetuados pelo sujeito passivo, afastada a multa de oficio de 75%;” e “b) manter integralmente o lançamento das parcelas não confessadas em DCTF nem pagas, com a imposição da penalidade de 150%.”, conforme ementa abaixo transcrita:

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

Período de apuração: 30/11/2000 a 04/12/2004

DIFERENÇAS CONSTATADAS. COMPROVAÇÃO.

Não conseguindo o sujeito comprovar, em fase de diligência fiscal, sua alegação de que as diferenças constatadas pela fiscalização seriam resultantes de divergência cronológica entre os períodos de apuração informados na DIRF e confessados em DCTF, mantêm-se os valores do lançamento de ofício.

VALORES PAGOS E NÃO DECLARADOS EM DCTF. MULTA DE OFÍCIO. AFASTAMENTO.

Em relação aos valores pagos e não confessados em DCTF, o lançamento de ofício se justifica para constituir o crédito tributário da Fazenda Nacional, que deve ser extinto com a alocação dos pagamentos efetuados, afastando-se a multa de ofício.

VALORES NÃO PAGOS NEM DECLARADOS EM DCTF.

Em relação aos valores apurados que não foram objeto de pagamento espontâneo nem confissão em DCTF, deve ser mantido o lançamento de ofício, com imposição da multa qualificada.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte."

Cientificada da decisão de primeira instância em 29/03/2010 (fls. 2.085), a Recorrente interpôs tempestivamente, em 27/04/2010, Recurso Voluntário (fls. 2.091/2.115), nos seguintes termos:

a) O auto de infração não merece ser mantido, visto que todos os valores de IRRF declarados nas DCTFs e DIRFs foram devidamente recolhidos e/ou compensados pela RECORRENTE, o que implica dizer que os supostos débitos considerados pela fiscalização decorreram de diversas falhas nos critérios de exame adotados pela fiscalização;

b) As diferenças existentes entre a DIRF e a DCTF decorrem da divergência dos períodos de apuração compreendidos nas declarações. Tanto é assim que, ao

considerar valores anuais das DCTFs, DIRFs e DARFs, se verifica que a Recorrente não possui os referidos débitos apontados pela fiscalização; ao contrário, os valores informados mostram-se equivalentes;

c) Os valores definidos como "retidos, pagos e informados na DIRF porém não declarados na DCTF" constituem na realidade um crédito fiscal em favor da Recorrente e não débito passível de lançamento de ofício;

d) A DIRF possui caráter meramente informativo e os valores nela declarados não têm o condão de constituir débitos, de forma que eventuais saldos de imposto a recolher nela apontados deveriam ser interpretados como meros indícios de irregularidades e não como débitos passíveis de lançamento de ofício;

e) A autuação decorreu de uma série de equívocos cometidos pela autoridade lançadora quando da análise das DCTFs e DIRFs da RECORRENTE e dos seus próprios relatórios fiscais contendo os DARFs pagos. Isso porque a DCTF considera os períodos de apuração correspondentes a cada tributo, enquanto a DIRF considera o mês calendário. Com isso, as informações comparadas pela fiscalização no tocante ao IRF correspondem a diferentes períodos de apuração, o que justificaria as diferenças apresentadas pela DIRF e pela DCTF levantadas pelo fisco;

f) A autoridade lançadora não manteve um critério de apuração coerente, o que resultou em conclusões confusas sobre o resultado dessas comparações e, consequentemente, na exigência de débitos que não condizem com a realidade;

g) Além de não interpretar e comparar corretamente os dados da DCTF e da DIRF, a autoridade lançadora escolheu aleatoriamente alguns meses e semanas, comparando as duas declarações sem estabelecer um critério objetivo para sua análise;

h) Nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa: Como destacou a autoridade julgadora, a Recorrente não apresentou qualquer réplica ao resultado da diligência pois, ao contrário do que afirmou a decisão recorrida, seu silêncio não decorreu da concordância com a conclusão apurada pela fiscalização, mas sim pela ausência de documentos ou argumentos novos que pudessem ser trazidos

aos autos, vez que já havia comprovado de forma consistente todos os seus argumentos que, contudo, foram ignorados pela fiscalização;

i) Sendo assim, seu silêncio decorreu apenas da certeza e da segurança que tinha de seu direito, o qual esperava fosse analisado de forma razoável pela decisão de lª instância. Todavia isso não ocorreu, já que esta se limitou a alegar que o lançamento de tais valores era cabível e que este havia obedecido aos ditames do artigo 142 do CTN;

j) A decisão recorrida não discorreu uma única palavra sobre o argumento suscitado pela Recorrente, quanto ao critério de comparação da DIRF e da DCT empregado pela autoridade lançadora, tampouco discorreu sobre a documentação apresentada com a impugnação e durante a diligência, como sucedeu com a petição protocolada em 23.01.2008 em resposta ao termo de Informação e Intimação Fiscal de 05.12.2007;

k) Segundo a decisão, diante do silêncio da Recorrente em relação ao relatório de diligência, "não há reparos a considerar no levantamento efetuado pela autora do feito, no qual se sustenta o lançamento de oficio.": Este foi precisamente o único comentário feito pela decisão quanto ao principal argumento suscitado pela Recorrente, que representou quase a totalidade de sua impugnação e depois ainda foi objeto de petição apresentada durante o procedimento de diligência. Logo, é correto afirmar que a decisão recorrida não observou os princípios da motivação e da fundamentação, essenciais às decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal;

l) Tanto é assim que, pela leitura do artigo 31 do Decreto nº 70.235/71 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e dos artigos 2º, VII e 50, §1º, da Lei nº 9.748/99 (Lei Geral do Processo Administrativo), se constata a nulidade da decisão recorrida;

m) A decisão recorrida limitou-se a reproduzir o que fora afirmado pelo relatório de diligência, sem analisar, nem apreciar, argumentos e documentos apresentados. Agindo assim, deixou de observar o corolário maior do processo administrativo fiscal, que é a busca pela verdade material;

n) A subtração do direito à apreciação de prova é tanto mais grave quando se está no campo do Direito Tributário. Por se tratar de seara dominada pelo princípio da

estrita legalidade, tendente à proteção da esfera privada dos possíveis excessos do poder público, em matéria de prova a investigação dos fatos está submetida ao princípio inquisitório e a sua valoração ao princípio da verdade material. Assim, configurado o cerceamento do direito de defesa, deve ser decretada anulação do ato administrativo, conforme entendimento do CARF;

o) A decisão que se omite na apreciação de argumentos e provas trazidos ao processo pelo contribuinte é nula, por violar direito de defesa constitucionalmente assegurado ao cidadão, violação essa tanto mais grave quando perpetrada nos domínios do Direito Tributário, em que a busca da verdade material repudia qualquer forma de menosprezo ao acervo probatório;

p) Do equívoco da fiscalização ao cruzar as informações da DIRF e DCTF: O auto de infração não merece prosperar, vez que os valores declarados nas DCTF e DIRF foram devidamente pagos ou compensados. Basta um exame mais minucioso do referido auto de infração para verificar que os supostos débitos de IRF apontados pela fiscalização decorreram de indevido cruzamento entre a DCTF e a DIRF, sem considerar os períodos de apuração dos tributos adotados por cada uma das declarações;

q) Ao comparar a DCTF e a DIRF em base mensal, as autoridades desconsideraram que os períodos de apuração abrangidos por cada uma das referidas declarações não são idênticos. Ao cruzar informações constantes de declarações que abrangem períodos distintos, as autoridades naturalmente encontraram divergências de valores; tais divergências, contudo, não significam recolhimento a menor do imposto, ao contrário do que alegado pelas autoridades lançadora e julgadora;

r) Enquanto na DCTF constam débitos dispostos por período de apuração, na DIRF os débitos são informados por mês, não importando o período de apuração;

s) Grande parte dos valores recolhidos na primeira semana de cada mês correspondiam, na verdade, a fatos geradores ocorridos na última semana do mês anterior, pois o IR tinha apuração semanal e devia ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente, o que explica a diferença de valores apurados pela

autoridade lançadora entre a DCTF e a DIRF. Tivesse a autuação levado em consideração que para um cruzamento correto das informações contidas nestas duas declarações era necessário considerar as diferentes formas de sua elaboração e preenchimento, os dados apurados seriam consistentes e demonstrariam a inexistência de valores distintos entre ambas as declarações;

t) A impossibilidade de conciliação entre os valores declarados na DCTF e na DIRF perdurou até o ano de 2006, quando passou a viger novo prazo de pagamento do IRF. O art. 70, I, "d", da Lei n° 11.196/05, alterou o prazo de vencimento do IRF decorrentes das operações relacionadas com o presente auto de infração (códigos 0561, 0588, 1708 e 3208) para o último dia do primeiro decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. A exceção existente anteriormente - pagamento do IRF no mês subsequente ao de sua operação - passou a ser a regra. Dessa forma, atualmente a comparação entre a DCTF e a DIRF, ao menos com relação ao IRF relativo às operações objeto do presente auto de infração, não enseja divergências, como no passado, na medida em que os períodos comparados são iguais (período mensal). Assim, simples cruzamento das informações entre a DIRF e a DCTF, antes da vigência da Lei n° 11.196/05, ocasionava divergências entre as mesmas;

u) Sendo assim, a DIRF não permite visualizar abertamente os valores que, embora relativos a determinado mês, tenham sido pagos no mês subsequente. Por isso a fiscalização chegou às supostas divergências;

v) A título de amostragem, toma-se como exemplo o mês de Novembro de 2000: Verifica-se, portanto, que (i) um dos DARFs a que se referia à 1ª semana de novembro da DCTF tinha como período de apuração, na verdade, o mês de outubro e, por esta razão, fazia parte da DIRF de outubro, conforme se verifica da análise do SINAL elaborado pela Receita Federal e anexado aos autos às fls. 1.280 a 1.311 (anexo I da impugnação) e (ii) o valor referente à 1ª semana de dezembro teve sua origem na retenção do IRF da folha de pagamento do final do mês de novembro, e, portanto, compõe a DIRF do próprio mês de novembro;

w) Dessa forma, para que os valores da DCTF e da DIRF referentes ao mês de novembro sejam equivalentes é necessário que: (i) o valor do DARE pago na lª semana de novembro seja excluído da DCTF do mês de novembro, uma vez que é referente ao IRRF do mês de outubro; e (ii) o valor do DARF pago na 1ª semana

de dezembro (mas referente ao mês de novembro) seja adicionado à DCTF do mês de novembro;

x) O Fisco desconsiderou (i) os pagamentos do 13° salário para fins da DIRF e (ii) os períodos nos quais foram auferidos créditos fiscais, apontando tão-somente os meses cujas diferenças indicavam débitos. As diferenças obtidas através do cruzamento das DIRF com as DCTF não autorizam o lançamento de ofício. Quando muito, tais diferenças poderiam ser utilizadas como referências para a conciliação das DIRF e DCTF dos meses anteriores e posteriores;

y) O entendimento majoritário da RFB é de que a existência de equívocos na apuração dos valores da base de cálculo do imposto ou de dúvidas na apuração do imposto afastam a certeza do lançamento e acarretam o cancelamento obrigatório de tal exigência;

z) Infração 1 — "valores retidos, pagos e informados na DIRF porém não declarados na DCTF (multa de ofício de 75%): Em que pese o acerto quanto à não imposição da multa, a decisão ora recorrida não pode prosperar na parte em que mantém a exigência do imposto, sustentando que em razão de a DCTF configurar confissão de dívida, uma vez que não haja dívida, confessada torna-se necessário constituir o crédito tributário da fazenda, mediante lançamento de ofício. Conforme exposto no item 3.2, nenhum dos valores exigidos no presente auto de infração deixou de ser declarado em DCTF. O que ocorreu foi tão-somente um equívoco da autoridade lançadora que, ao confrontar os valores constantes da DCTF e da DIRF, desconsiderou que se tratam de declarações cujas informações se referem a diferentes períodos de apuração. Isso quer dizer que esta infração sequer foi cometida, razão pela qual deve ser excluída do presente auto de infração juntamente com a multa e os juros impostos;

aa) Infração 2 - "valores retidos, não pagos e informados na DIRF porém não declarados na DCTF (multa de ofício de 150%): Eventuais saldos de tributos a recolher apontados pela DIRF deveriam ter sido interpretados como meros indícios de irregularidades, contra os quais caberia uma análise mais atenta das diferenças apuradas de forma a verificar suas origens. No entanto, não foi o que ocorreu. A autoridade lançadora se limitou a verificar as alegadas diferenças e

imediatamente após procedeu à autuação, com a aplicação de multa agravada, sem que em nenhum momento lhe fosse questionada a origem de tais diferenças;

bb) Ao realizar o lançamento do tributo, a autoridade fiscal não verificou a ocorrência do fato gerador, nem tampouco determinou a matéria tributável, mas simplesmente entendeu que os valores dispostos nas DIRFs eram "débitos confessados" e se absteve de intimar a Recorrente a explicar a razão de tais diferenças com as DCTFs. Nesse ponto, cometeu mais um equívoco, porque apenas a DCTF é instrumento hábil para a "confissão" de quaisquer débitos. A DIRF não tem esse condão. Os valores ali informados, quando muito, representam um indício de irregularidade, a ser apurada na fase de fiscalização;

cc) Em sua decisão, a autoridade julgadora partiu da premissa de que as diferenças de fato ocorreram, sem ao menos considerar os argumentos e documentos trazidos pela Recorrente aos autos. Nesse caso, a situação é ainda mais grave, haja vista que, após a impugnação, a Recorrente se manifestou durante a diligência para reforçar os argumentos já expostos e acrescentar nova documentação; nem mesmo assim a premissa na qual se baseou o auto de infração foi afastada;

dd) Conforme os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, a multa qualificada somente poderia ser aplicada nos casos em que o contribuinte age com intuito evidente de fraude, sonegação ou conluio, o que absolutamente não ocorreu no presente caso;

ee) Como exposto exaustivamente no item 3.2 acima, em momento algum a Recorrente deixou de fornecer informações ao Fisco ou tentou impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto. Dessa forma, não restam dúvidas de que a multa ora aplicada, ainda mais no percentual de 150%, se mostra totalmente descabida e distante da realidade dos fatos, vez que sua aplicação se limita a situações em que se constata sonegação, fraude ou conluio por parte do contribuinte;

ff) Ao final, requereu o conhecimento e provimento do recurso para que seja anulado o auto de infração, cancelando o lançamento do imposto e as multas aplicadas. Alternativamente, requereu a anulação da decisão recorrida e que seja proferida nova decisão, com apreciação de todos os argumentos e provas

constante dos autos, além do reconhecimento do pagamento e das compensações dos valores declarados nas DCTF e DIRF."

2 – Na Resolução nº 2201000.268 essa C. Turma, por unanimidade assim resolveu ao converter o processo em diligência:

"Folheando os autos, entendo que a DEFIS/Brasília não apreciou a higidez da conciliação e dos levantamentos e comparativos de valores declarados com os recolhidos elaborados pelo contribuinte às fls. 1.399/1.435 e 1.555/1.637, que podem eventualmente confirmar seu direito ou, caso não, contribuir para esclarecer por definitivo ponto até agora incontroverso nos autos.

A Autoridade Preparadora apenas informou às fls. 2.126 que, quanto aos documentos do contribuinte acima mencionados: "2. (...) no entanto não ficou justificado as diferenças declaradas a menor nas DCTF dos valores devidos do IRRF, dos anos calendário 2000 a 2004, lançados no auto de infração às fis. 0000010 a 000034, em conformidade com as planilhas que o acompanham e anexas às fis. 0000035 a 0000049. 3. Como as diferenças de valores apurados, no curso da ação fiscal permanecem não declarados nas DCTF proponho, na integra, a manutenção dos valores de IRRF lançados no auto de infração, anexo às fis. 0000010 a 0000049."

Assim, a autoridade terminou por não se manifestar tecnicamente sobre os aludidos documentos, deixando de realizar seu juízo de valor profissional sobre o quanto informado nestes, o que se faz relevante neste estágio.

No que diz respeito ao direito do Contribuinte em ver apreciado o seu direito (ou não) de crédito independente de retificação da DCTF cabe tecer os seguintes comentários.

O artigo 113, § 2º, do CTN determina que a obrigação tributária acessória tem por objetivo as prestações nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Como é sabido, historicamente as obrigações acessórias traziam dados de tributos apurados e recolhidos, com seus períodos de apuração e datas de recolhimentos individuais, que para certos levantamentos ou confrontamentos, às vezes, não logravam colidir as informações a que se prestavam.

O direito à confirmação ou otimização do crédito vinculado ao contribuinte não está condicionado à higidez das obrigações fiscais, em especial da DCTF e DIRF.

Na apuração da liquidez e certeza do crédito relacionado ao contribuinte, é dever da Autoridade Tributária apreciar as provas trazidas por este, na busca da justiça e otimização fiscal.

Assim, considerando eventuais diferenças de valores decorrentes da cronologia de cada tributo/crédito/pagamento registrados em cada declaração, o contribuinte tem direito subjetivo à busca da regularização da sua situação fiscal.

Ou seja, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal impera o princípio da verdade material, que obriga a autoridade administrativa a analisar exaustivamente os fatos alegados pelos contribuintes, solicitando inclusive diligências e apresentações de novas provas das alegações existentes no processo administrativo fiscal, a existência de informação incontroversa em alguma obrigação acessória em nada altera o direito do contribuinte.

Pelo exposto, entendo que a autoridade administrativa deve promover a análise da liquidez e certeza do alegado crédito, com base nos documentos existentes nos autos e outros mais que entender necessários, tendo por norte o princípio da verdade material.

Isto posto, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora:

1) fundamentada nos documentos acostados às fls. 1.399/1.435 e 1.555/1.637, bem como em outros que entender pertinentes, verifique a procedência das informações neles trazidas, e as compare com os valores que formam aquele controverso nos autos, com a finalidade de se checar possível diferença entre estes; e

2) se manifeste de forma conclusiva sobre as constatações desta diligência, inclusive informando se as conclusões advindas são competentes para retificar ou extinguir o crédito tributário.

3) Ao final, deverá ser dada ciência ao contribuinte sobre o resultado da diligência, em homenagem ao princípio do contraditório e ampla defesa.

Ante o exposto, voto por converter o julgamento em diligência."

3- Em resposta à Resolução nº 2201-000.268 a autoridade lançadora (DRF-Brasília) assim se manifestou às fls. ( ) :

"A análise da matéria autuada, bem como a análise das argumentações trazidas aos autos pelo contribuinte, permitem concluir, de forma inequívoca, que a autuação não merece reparo no que se refere à adoção das boas técnicas de autoria.

De fato, conforme salientado no relatório de verificação fiscal, a DCTF constitui confissão de dívida. Se há retenção de imposto de renda da fonte informada em DIRF e essa informação inclusive poderia ter sido utilizada pelos beneficiários para requerimento

de restituição pessoa física, tais débitos deveriam ter sido corretamente confessados em DCTF.

Cabe enfatizar, nesse ponto específico, que, para comprovar o alegado, a Auditora que presidiu a autuação teve inclusive o cuidado juntar planilhas que comprovam, conforme declaração prestada pelo próprio contribuinte (DIRF), a retenção de valores a título de Imposto de Renda passiveis de utilização pelos beneficiários pessoas físicas em suas respectivas DIRPF para fins de obtenção de restituição.

Nesse sentido, a autuação é correta ao lavrar, de ofício, débitos que deveriam ter sido confessados pelo próprio contribuinte em DCTF para os respectivos períodos de apuração.

Quanto à alegação de que a Receita Federal deveria ter realizado o cotejo anual ou em período superior a um ano para fins de apuração de créditos e débitos a que, supostamente, o contribuinte teria direito, cabe enfatizar o seguinte.

A atividade fiscal constitui ato administrativo plenamente vinculado. Considerando que o art. 73 e seguintes da lei nº 9.430/96 e as Instruções Normativas da RFB vigentes à época da autuação (IN/SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005 e IN/SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004) determinavam que os procedimentos de compensação deverão ser promovidos de forma privativa pelos contribuintes interessados. Considerando a falta de previsão legal. Por evidente não caberia à administração tributária a efetivação de qualquer procedimento de compensação de ofício.

Quanto às solicitações constante Resolução nº 2201000.268 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, é isso que temos a informar.

Adentrar ao mérito do direito das alegações do contribuinte apresentadas em Impugnação e Recurso de Ofício consistiria em adentrar à apreciação e à formação de convicção acerca das provas e alegações já trazidas aos autos pela recorrente, e não à instrução de novos elementos estranhos ao processo. Em outras palavras, não caberia à unidade preparadora o exame das provas e da legalidade dos argumentos da recorrente, assim como os resultados numéricos daí decorrentes.

Neste contexto, torna-se evidente que a análise jurídica e o convencimento acerca das alegações e provas já instruídas em meio litigioso administrativo, recai, por sua própria definição, às unidades de Julgamento desta Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como, no caso específico, ao órgão colegiado do Ministério da Fazenda.

Fugiria, portanto, no presente caso, à competência desta DRF/BSB analisar documentos apresentados em sede de impugnação ou recurso voluntário, pois tal análise está inserida no contexto do próprio processo de julgamento. Ademais, cumpre observar que o trabalho de análise desta DRF/Brasília seria inócuo na

medida em que a convicção do Órgão Julgador prevaleceria e poderia ser distinta daquela realizada pela fiscalização.

Por todo o exposto, encerra-se a Diligência ora solicitada por meio da Resolução nº 2201000.268 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

Conforme determinado no item "3" da mencionada Resolução, intime-se o contribuinte a apresentar suas considerações, caso julgue necessário, no prazo de 30 (trinta) dias."

4 – O contribuinte apresentou manifestação em resposta à diligência às fls. ( ) informando que não houve o cumprimento por parte da autoridade preparadora quanto à determinação contida na Resolução dessa C. Turma, pedindo o provimento do Recurso Voluntário.

5 - É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

6 - O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

7 – Após a conversão do julgamento em diligência, verificamos que a autoridade preparadora em total desrespeito à decisão formulada por este E. Colegiado, com o propósito de colaborar com a realização do princípio da verdade material.

8 – Contudo, de forma evasiva e de forma subjetiva a unidade preparadora afirma em sua manifestação: *"Quanto às solicitações constante Resolução nº 2201000.268 – 2ª*

Câmara / 1ª Turma Ordinária, é isso que temos a informar. Adentrar ao mérito do direito das alegações do contribuinte apresentadas em Impugnação e Recurso de Ofício consistiria em adentrar à apreciação e à formação de convicção acerca das provas e alegações já trazidas aos autos pela recorrente, e não à instrução de novos elementos estranhos ao processo. Em outras palavras, não caberia à unidade preparadora o exame das provas e da legalidade dos argumentos da recorrente, assim como os resultados numéricos daí decorrentes. Neste contexto, torna-se evidente que a análise jurídica e o convencimento acerca das alegações e provas já instruídas em meio litigioso administrativo, recai, por sua própria definição, às unidades de Julgamento desta Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como, no caso específico, ao órgão colegiado do Ministério da Fazenda. Fugiria, portanto, no presente caso, à competência desta DRF/BSB analisar documentos apresentados em sede de impugnação ou recurso voluntário, pois tal análise está inserida no contexto do próprio processo de julgamento."

9 – Como dito anteriormente o objetivo da diligência era que a unidade preparadora verificasse os documentos trazidos pelo contribuinte que desde o início da ação fiscal corroborou com a fiscalização para a resolução do assunto. O contexto dos autos permite concluir isso.

10 – Por isso, houve a conversão do julgamento por parte dessa C. Turma para que de forma objetiva a autoridade fiscal checasse os documentos trazidos pelo contribuinte a fim de chegarmos ao cumprimento do princípio da verdade material, para em busca da realidade dos fatos, desprezando-se eventuais presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal pratique a revisão da legalidade de seus atos, para minimizar os efeitos de possíveis equívocos que, por ventura, os agentes da administração possam ter cometido, durante a execução das atividades de sua competência, sem que para isso, tenha que o contribuinte recorrer ao judiciário, ou seja, há um interesse público.

11 – A respeito do assunto diz Celso Antônio Bandeira De Mello, sobre a verdade material:

"Consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial. (BANDEIRA DE MELLO, 2011, p. 306)."

12 – Na mesma esteira do entendimento anterior, Hely Lopes Meirelles ratifica:

"O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. (MEIRELLES, 2011, p. 581)"

13 – Portanto, a manifestação da autoridade preparadora apenas confirma o que o contribuinte alega em suas razões recursais quanto ao direito questionado no presente recurso pois a Administração Tributária, a real beneficiária do crédito tributário em favor da sociedade, se nega a examinar de forma específica e contundente os documentos e provas indicadas de forma específica e concatenada pelo contribuinte, sendo que desde o início da fiscalização o recorrente não se negou em nenhum momento em auxiliar ou chegou a criar óbices para a apuração do crédito tributário.

14 - Pelo contrário, verificamos que o contribuinte à teor da dialética das provas produziu prova em contrário alegado no lançamento trazendo farta documentação com planilhas contendo batimentos de valores que a Administração Tributária instada a se manifestar por duas vezes se negou, e portanto, pelo princípio da dialética das provas, que envolve a oportunidade de requerer sua produção, a oportunidade em participar da sua realização e o direito de realizar sobre os seus resultados, entendo que o contribuinte se desincumbiu do devido *onus probandi,* após garantido o devido contraditório às partes.

15 – Em vista dos fatos e razões acima indicados alhures, voto por dar provimento ao recurso voluntário devendo a autoridade preparadora no cumprimento do presente Acórdão efetuar os batimentos e extinguindo os créditos tributários de acordo com os documentos indicados pela contribuinte às fls. 1.399/1.435 e 1.555/1.637.

Conclusão

16 - Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso devendo a autoridade preparadora no cumprimento do presente Acórdão efetuar os devidos batimentos e extinguindo os créditos tributários de acordo com os documentos indicados pela contribuinte às fls. 1.399/1.435 e 1.555/1.637.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator