



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.920451/2008-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.176 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2021
Recorrente COTA COMERCIAL TECNICA DE AUTOMOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO.

É nula a decisão administrativa que fundamenta o indeferimento em fato que não guarda coerência com o resultado, o que caracteriza vício na sua motivação, além de cercear o direito de defesa do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade do despacho decisório, suscitada de ofício pelo relator, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para que se profira nova decisão, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Andréia Lúcia Machado Mourão, que votaram pela conversão do julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de 3ª Turma da DRJ/RJ1, que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte identificada acima.

Em síntese o caso versa sobre PER/DCOMP transmitida pelo contribuinte para compensar crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, constituído por IRRF sobre aplicações financeiras do ano-calendário 2004, com débitos tributários da empresa.

O despacho decisório de fls. 16 não homologou a compensação sob a alegação de que o valor de saldo negativo declarado na DIPJ era diferente do valor declarado no PER/DCOMP.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que o despacho em questão não se sustentava, pois o valor informado na DIPJ era superior ao declarado no PER/DCOMP, de modo que a Fazenda não seria prejudicada com a homologação da compensação. De qualquer forma, juntou documentação comprobatória IRRF que legitimava o seu crédito.

Em sua decisão de fls. 105/107, a DRJ reconhece que foram realizadas as retenções que compõem o crédito do contribuinte no montante informado no PER/DCOMP, qual seja, R\$ 76.994,39 de IRRF sobre aplicações financeiras. No entanto, considerou improcedente a manifestação de inconformidade, alegando que na DIPJ do ano-calendário 2004 o montante informado de receitas financeira foi R\$ 339.636,03 (linha 24 da ficha 06A), enquanto na DIRF o valor dos mencionados rendimentos era de R\$ 384.972,82. Em razão disso, a composição do saldo negativo de IRPJ do período ficaria limitada à parcela correspondente à receita financeira declarada na DIPJ (R\$ 339.636,03). Assim, recompôs os valores de IRRF para o montante de receita financeira declarado na DIPJ, chegando ao resultado de R\$ 66.624,60, valor este reconhecido como direito creditório do contribuinte.

Inconformada, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 118/121), arguindo preliminarmente a nulidade da decisão recorrida por ter inovado nos fundamentos do despacho decisório, que teria se limitado a não homologar a PER/DCOMP, fundado em um único motivo, qual seja, a discrepância entre os valores informados na DIPJ e na PER/DCOMP. Assim, a decisão recorrida cerceou o direito de defesa da recorrente trazendo ao caso outro motivo para negar sua pretensão. Caso ultrapassada a preliminar, no mérito, sustentou a empresa que a diferença entre os valores de receita na DIPJ e DIRF, se deve aos regimes contábeis de competência e de caixa. Alegou que no caso de IRRF sobre aplicações financeiras, a contabilização do imposto dá-se proporcionalmente ao tempo da aplicação e do resgate, conforme o evento que ocorrer primeiro. Esclareceu que no seu caso, ambas as situações ocorreram. Assim, uma parte das receitas foi tributada em 2003 (ano da aplicação e do resgate) outra em 2004 (somente do resgate). Para comprovar o alegado juntou parte dos livros diário e razão e balancetes referentes aos respectivos períodos.

O processo foi distribuído para minha relatoria e este é o relatório.

Voto

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso é tempestivo. Além disso, a matéria que constitui o seu objeto está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º, inciso I, e 7º, *caput* e §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Sobre a regularidade da representação processual, desde a manifestação de inconformidade a recorrente se defende por meio de procurador devidamente constituído.

Assim, o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2. PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente argui preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, fundada no cerceamento do direito de defesa, conforme previsto no art. 59, II do Decreto nº 70.235, de 1972.

A base da argumentação é que o despacho decisório de fls. 35, ao analisar o PER/DCOMP concluiu o seguinte:

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado, não foi possível confirmar a apuração do crédito, pois o valor informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) não corresponde ao valor do saldo negativo informado no PER/DCOMP. Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 76.994,39 Valor do saldo negativo informado na DIPJ: R\$ 79.611,99

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP: 02084.18876.221206.1.7.02-0847 36374.43548.221206.1.7.02-0621 28907.71780.310107.1.3.02-0954 Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/10/2008.

A decisão recorrida, por sua vez, chega a reconhecer que foram feitas as retenções de IRRF que compuseram o saldo negativo de IRPJ que constitui o direito de crédito alegado pela recorrente. No entanto, para considerar improcedente a manifestação de inconformidade, fundamentou a decisão em fatos diversos do despacho decisório.

De acordo com a DRJ, analisando-se a DIPJ da empresa, o montante de receita financeira é superior ao valor da citada receita nas DIRF analisadas pela administração tributária. No ponto, assim se expressou a decisão recorrida:

Na DIPJ do ano-calendário 2004, observa-se que o interessado informou o montante de R\$ 339.636,03, a título de “outras receitas financeiras” (linha 24 da ficha 06A da DIPJ – fls. 94/98), valor abaixo dos rendimentos que constam na Dirf (R\$ 384.972,82) que estão vinculados ao IRRF incluído na apuração do saldo negativo.

18 Levando-se em consideração que as receitas financeiras declaradas pelo interessado foram menores do que os rendimentos vinculados ao imposto de renda retido na fonte por ele pleiteado em seu Per/Dcomp, a participação do IRRF na composição do saldo negativo do IRPJ do ano-calendário 2004 fica limitada à parcela correspondente à receita financeira declarada na DIPJ (R\$ 339.636,03).

Como se vê, realmente, o despacho decisório que motivou a manifestação de inconformidade se limitou a não homologar a compensação por simples divergência entre os valores informados como crédito do contribuinte. Na DIPJ constava como saldo negativo de IRPJ o valor de R\$ 79.611,99 e no PER/DCOMP o valor informado foi R\$ 76.994,39. A empresa apresentou argumentos de defesa contra este fato. Assim, a controvérsia administrativa ficou limitada à análise factual e jurídica de se saber se é lícita ou não a homologação de compensação, apesar da divergência entre as duas declarações.

Apesar de uma possível nulidade da decisão da DRJ por ter se desviado do fundamento central da lide administrativa (divergência de valores entre a DIPJ e o PER/DCOMP), esta turma julgadora tem firmado o entendimento de que, neste tipo de caso, o vício de nulidade reside desde o despacho decisório, que não poderia ter deixado de homologar compensação em razão da situação descrita.

Isso porque, eventual discrepância entre o valor do saldo negativo informado na DIPJ e o montante declarado no PER/DCOMP não pode obstar a compensação se o valor indicado no PER/DCOMP é inferior ao constante da DIPJ. Em outras palavras, o contribuinte decidiu compensar menos do que poderia ter compensado. Cabe à unidade de origem adotar as medidas necessárias para confirmar se os valores informados na DIPJ são procedentes, o que é diferente de recusar a compensação porque o valor do saldo negativo compensável constante do PER/DCOMP é menor do que o informado na DIPJ.

Trata-se, portanto, de vício de motivação do despacho decisório, que viola o direito creditório do contribuinte, eis que o motivo para a não homologação da compensação não guarda coerência com o direito à compensação, que supõe liquidez do crédito alegado pelo contribuinte e existência de débito tributário a ser compensado. No caso concreto, o vício de nulidade fica evidente na medida em que o despacho decisório não se ateve a analisar a liquidez do crédito alegado para se ater a divergência formal de valores constantes das declarações fiscais, o que, inclusive, pode ser sanado com diligências e retificações.

O vício de motivação é causa de nulidade do ato administrativo, pois cabia à administração tributária demonstrar no despacho decisório o óbice do direito creditório do contribuinte que levaria ao decreto de não homologação da compensação.

Sobre o dever de fundamentar as decisões administrativas como direito fundamental, tivemos oportunidade de dissertar em obra jurídica de nossa autoria.¹ Para melhor explicar o ponto, transcrevo a seguir excertos da obra pertinentes ao problema em questão:

A Constituição Federal, no art. 93, IX, estabelece que: “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade”. O dispositivo passou por ajustes de redação com a Emenda Constitucional n. 45, de 2004.

Trata-se de garantia do processo, pois, em uma primeira leitura, dirige-se a autoridade julgadora do processo judicial. Também as decisões administrativas dos tribunais que integram a estrutura do Poder Judiciário deverão ser motivadas, conforme o inciso X do art. 93 da Constituição Federal, com redação dada pela mesma Emenda Constitucional².

¹ NUNES, Cleucio Santos. Curso completo de direito processual tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 149-153.

² “Magistrado. Promoção por antiguidade. Recusa. Indispensabilidade de fundamentação. Art. 93, X, da CF. Nulidade

Essa garantia pode ser observada sob dois aspectos. O primeiro diz com a utilidade da fundamentação das decisões; o outro, tem a ver com o Estado de direito e a democracia, enquanto fundamentos do estado moderno. Quanto ao primeiro aspecto, sem apresentar argumentos de fato e de direito que levaram ao convencimento do julgador, torna-se inviável a possibilidade de o interessado contestar a decisão em outra instância. Aliás, a garantia da ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes, exige o dever de fundamentar as decisões judiciais ou administrativas, caso contrário seria inviável o direito de recorrer. Igualmente, o dever de fundamentar as decisões permite que se verifique se todos os argumentos foram enfrentados pelo julgador³.

Por outro lado, o dever de fundamentar – e nesse ponto se insere a segunda acepção do termo – tem conteúdo de ordem política, que resvala nos fundamentos do Estado de direito e na realização da democracia. As decisões devem ser fundamentadas porque esse requisito serve de antídoto à arbitrariedade⁴.

Somente por meio da demonstração dos fatos e dos argumentos jurídicos expendidos na decisão terão o interessado e a sociedade condições de observar os parâmetros que levaram o julgador a concluir a quem deve distribuir o direito ou aplicar a lei, neste último caso quando se tratar de decisões administrativas. O controle democrático das decisões, essencial para a sobrevivência adequada do próprio sistema, inicia seu processo de efetivação com a transparência das decisões praticadas pelas autoridades⁵. Se o ordenamento legal permitisse a edição de decisões não fundamentadas, não se consagraria como um sistema jurídico, pois não haveria parâmetros para se aferir o subjetivismo das decisões e sua compatibilidade com o próprio sistema de direito, permitindo-se, portanto, o autoritarismo.

Destaque-se que o dever de fundamentar as decisões não se resume a uma obrigação meramente burocrática e formal. Note-se que fundamentar implica narrar os fatos, enfrentar os argumentos expendidos pelas partes, valorar se as provas são idôneas e concluir logicamente com os argumentos de convencimento utilizados. Sem isso a decisão é nula, conforme disposição constitucional⁶.

No plano federal, a Lei n. 9.784, de 1999, no inciso VII do parágrafo único do art. 2º, dispõe que nos processos administrativos, dentre outros critérios, será observada: “a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”. No direito administrativo estuda-se também o “princípio da motivação dos atos administrativos”, que não se confunde propriamente com a garantia de “fundamentar as decisões”. O art. 93, X da Constituição Federal não se referiu expressamente ao dever de se fundamentar

irremediável do ato, por não haver sido indicada, nem mesmo na ata do julgamento, a razão pela qual o recorrente teve o seu nome preterido no concurso para promoção por antiguidade” (STF. RE 235.487, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 15--6--2000, DJ 21--6--2002).

³ “Fundamentar o ato ou a decisão administrativa significa declarar expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autoriza a prática do ato ou a prolação da decisão”. Cf. MARINS, James. *Direito processual tributário*, p. 185.

⁴ “[...] A decisão judicial não é um ato autoritário, um ato que nasce do arbítrio do julgador, daí a necessidade da sua apropriada fundamentação. A lavratura do acórdão dá consequência à garantia constitucional da motivação dos julgados” (STF. RE 540.995, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 19--2--2008, DJe 2--5--2008)

⁵ ROCHA, Sérgio André. *O processo administrativo fiscal*, p. 80.

⁶ STF. HC 80.892, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 16--10--2001, DJ 23--11--2007.

as decisões administrativas como norma ampla dos procedimentos e dos processos administrativos. Nada obsta, entretanto, que pela similaridade de propósitos entre o “dever de fundamentar as decisões judiciais” com os fins das decisões administrativas, que se estenda a norma do art. 93, X da Constituição Federal aos processos administrativos.

A legislação federal distingue o “dever de fundamentar”, considerado requisito das decisões administrativas, do instituto da “motivação dos atos administrativos”, esta última compreendida como forma compulsória dos atos administrativos (parágrafo único, VII, do art. 2º combinado com art. 50 ambos da Lei n. 9.784, de 1999). A doutrina de James Marins distingue o “dever de fundamentação”, garantia que é própria do processo, da “motivação” dos atos administrativos, este, consagrado princípio do direito administrativo e que se volta à prática dos atos discricionários⁷. O princípio da motivação se insere mais adequadamente na teoria do direito administrativo, revelando-se como um princípio que instrui a prática de atos discricionários. Nesse caso, é fundamental que a autoridade revele os “motivos” que levaram a determinada escolha, ficando o ato praticado vinculado a esses motivos. Por outro lado, o dever de fundamentar, como garantia do processo, exige da autoridade julgadora a exposição do seu convencimento sobre as alegações e provas lançadas no curso do processo, sem margem para discricionariedades. No fundo, a “motivação” são os fundamentos do ato discricionário no caso concreto; por sua vez, o “dever de fundamentação” é a garantia de que as decisões administrativas consideraram os fatos e alegações expostas para uma conclusão coerente com esses elementos.

Nos procedimentos administrativos, a autoridade terá que fundamentar sua decisão, ainda que seja para expor qual a legislação que está sendo aplicada. Nos atos discricionários, não há a necessidade de se apontar fundamentos legais, caso a escolha da autoridade tenha se baseado em razões de fato que justificam a conveniência e oportunidade de sua decisão. Daí por que a “motivação” é mais ampla e tem a ver com os fatos que determinaram a escolha da autoridade como a mais adequada. No “dever de fundamentar”, as impressões subjetivas da autoridade não serão determinantes para a decisão se a lei dispuser de forma diferente.

Insistimos nessa distinção entre a “motivação” e “dever de fundamentar” em razão de sua importância nos procedimentos tributários. Observe-se que atos e procedimentos administrativos devem ser, em regra, “fundamentados” e não exatamente “motivados” porque a exigência de tributos é ato vinculado e não discricionário. Por exemplo, ao indeferir pedido de parcelamento, a autoridade poderia entender, subjetivamente, que a parte interessada mereceria o deferimento do pedido, razão pela qual, caso o ato fosse “discricionário”, deveria “motivar” as razões de “conveniência e oportunidade” para essa escolha. Entretanto, considerando que o parcelamento implica o pagamento do crédito tributário, matéria sujeita a estrita legalidade, se as regras do parcelamento não forem preenchidas pelo contribuinte, o pedido será indeferido, devendo a autoridade “fundamentar” os motivos de sua decisão. [...]

Em resumo, a garantia do “direito de fundamentar” é um dos pilares do Estado de direito, sem o qual as decisões emitidas por órgãos ou autoridades públicas poderiam tender ao subjetivismo ou ao arbítrio de suas razões. Nas democracias modernas, é elementar como medida de controle dos atos do Poder Público – em que se inclui a atuação do Poder Judiciário – a externalização dos motivos que convenceram os órgãos julgadores a acolher ou a negar direitos que lhe foram postulados.

⁷ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*, p. 186.

A simples declaração de que os valores constantes da DIPJ e do PER/DCOMP são divergentes, não explica se o crédito do contribuinte é ou não líquido e certo para indeferir o pleito compensatório, violando, pois, a validade do despacho decisório.

Conforme alertado, esta turma julgadora já se deparou com este tipo de caso e se pronunciou na linha de que a nulidade reside desde a expedição do despacho decisório, ainda que a DRJ tenha inovado nas razões de indeferimento da homologação. Para ilustrar, transcrevo excertos do voto proferido no PA nº 10830.911285/2009-33, decidido em 09/12/2020, cujo Relator foi o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias:

O despacho decisório proferido pela autoridade fiscal (fls. 28) analisou o direito creditório indicado em 07 (sete) pedidos de compensação transmitidos pelo contribuinte, pedidos estes devidamente listados no relatório acima.

Contudo, quando se verifica a motivação daquele despacho, o que se percebe é que houve a afirmação de que o valor do saldo negativo informado na PerDcomp nº 07088.13023.231208.1.7.02-9995 (“PER/DCOMP com demonstrativo de crédito”, como consta no próprio DD) era de R\$92.107,42, enquanto o valor do saldo negativo constante na DIPJ era de R\$114.166,34.

Entretanto, a diferença dos valores do saldo negativo (DIPJ x PerDcomp) não pode ser óbice para o deferimento do direito creditório, até mesmo porque, in casu, a diferença entre o suposto crédito pleiteado e o que restou confirmado na DIPJ transmitida pelo contribuinte era a menor. Ou seja, o fato de o contribuinte ter solicitado, teoricamente, um saldo negativo a menor do que o declarado, não pode ser o impeditivo para o reconhecimento do seu direito creditório.

Fica evidente, assim, que falta àquela decisão administrativa motivação, o que a torna nula. Inclusive, essa situação não é nova e já foi enfrentada em outras oportunidades por este colegiado. No acórdão de nº 1302.003595, de relatoria da ex-conselheira Maria Lucia Miceli, em que se analisou caso idêntico ao presente processo administrativo, deixou-se claro os elementos indispensáveis do ato administrativo, dentre eles a correta motivação, e que a ausência de um desses elementos torna nulo o ato administrativo exarado. Veja-se as suas lúcidas colocações constantes do voto:

Ora, a diferença entre valores não leva à impossibilidade de apuração do crédito, mormente quando todas as informações necessárias se encontram na DCOMP, já que o recorrente informou nas Fichas todas as parcelas do crédito que seriam necessárias para apuração do saldo negativo - pagamentos e IRRF. Se os valores são diferentes, caberia, no caso, um reconhecimento parcial do crédito, ou seu total indeferimento, mas em função da análise dos documentos acostados.

Esclareço que são elementos do ato administrativo: (1) sujeito competente; (2) forma; (3) finalidade; (4) motivo e (5) objeto. Havendo vício em um dos elementos, necessário se faz declarar o ato nulo. No presente caso, entendo que houve vício na motivação da decisão, já que inexistia coerência com o seu resultado. Divergência entre valores não acarreta em não reconhecimento de direito creditório. E mais ainda. Essa falta de coerência prejudica inclusive a defesa, outro motivo que leva à nulidade do Despacho Decisório, em razão do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Neste sentido, como advertido no trecho transcrito acima, a falta de motivação também prejudica o direito de defesa do contribuinte, o que reforça a nulidade do ato exarado, nos termos expressamente consignados no inciso II, do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que tem a seguinte redação:

Art. 59. São nulos:

(...)

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

O prejuízo na defesa do contribuinte fica evidente quando se analisa a decisão proferida pela DRJ, que, ao criticar os documentos apresentados pelo Recorrente junto com a Manifestação de Inconformidade, chega a afirmar que o contribuinte poderia ter “*imaginando, talvez, que esses elementos pudessem demonstrar a liquidez e certeza do direito creditório alegado*”.

Não se pode deixar de consignar que, ao trazer novos requisitos para o não reconhecimento do direito creditório invocado pelo Recorrente, pode o acórdão proferido pela DRJ ter incorrido em nulidade, como aduzido pelo Recorrente em seu apelo. De toda forma, independentemente de eventual nulidade do acórdão recorrido, deve-se reconhecer, de ofício, a nulidade do despacho decisório.

No caso, houve preterição do direito de defesa da recorrente, porque o fundamento apresentado no despacho decisório não expressa a motivação que poderia levar à não homologação da compensação no caso concreto.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso para declarar, de ofício, a nulidade do despacho decisório, devendo a unidade de origem proferir novo ato.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes