



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16306.721016/2012-05
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-004.214 – 1ª Turma
Sessão de 04 de junho de 2019
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA FASE DE AUDITORIA INTERNA. FASE PRÉ-PROCESSUAL. PRELIMINAR REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase de auditoria interna, inexistindo ainda acusação ou imputação de infração, mas tão-somente investigação fiscal. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase do devido processo legal administrativo fiscal, que — no caso de declaração de compensação — tem início com a apresentação de manifestação de inconformidade ao despacho decisório denegatório do direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para afastar a nulidade do despacho decisório e determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais alegações de defesa. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de manifestação de inconformidade (e-fls. 268 a 293) apresentada em face da homologação parcial das compensações solicitadas no presente processo, todas fundadas no suposto saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2008 no valor de R\$ 42.038.513,58.

O despacho decisório, ao homologar parcialmente, constatou o seguinte:

As Estimativas dos Meses de fevereiro e maio de 2008 não foram consideradas, pois de acordo como o Sistema SIEF – Processo, as mesmas não foram homologadas (valor de R\$ 7.861.813,21);

Comprovação parcial das retenções de IRRF (R\$ 16.556.206,64) bem como não oferecimento integral das receitas respectivas à tributação.

A Manifestação de Inconformidade apresentada em 29/05/2012, foi julgada, por unanimidade de votos, improcedente pelo Acórdão nº 16-48.336 e-fls. 389 a 401), em 04 de julho de 2013.

Veja-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO APURADO NA DECLARAÇÃO.

Constituem crédito a compensar ou restituir os saldos negativos de IRPJ apurados em declaração de rendimentos, desde que ainda não tenham sido compensados ou restituídos.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. O reconhecimento do crédito depende da efetiva comprovação do alegado recolhimento indevido ou maior do que o devido.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 405 a 433), ao qual foi dado provimento, pelo Acórdão nº 1401-002.048, de 16 de agosto de 2017 (e-fls. 931 a 937) que declarou a nulidade do despacho decisório proferido pela Unidade da Receita Federal de origem e determinou que os autos retornem à mesma para que reaprecie o pedido de restituição/compensação. Veja-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS. EXISTÊNCIA DE PREJUÍZO CONCRETO AO SUJEITO PASSIVO.

Declara-se nulo o despacho decisório, reconhecido o cerceamento do direito de defesa, com retorno à origem dos autos para prolação de novo julgado, por não ter sido previamente intimada a prestar esclarecimentos sobre as razões que levaram ao indeferimento parcial do pleito.

Diante de tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (e-fls. 939 a 950), com relação à necessidade de intimação do contribuinte, previamente à emissão do despacho decisório.

Apresentou os seguintes Acórdãos paradigmas:

Acórdão paradigma nº 1802-001.162, de 2012:

DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA FASE DE AUDITORIA INTERNA. FASE PRÉ-PROCESSUAL. PRELIMINAR REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase investigatória — auditoria interna —, cruzamento de informações entre as declarações nos sistemas internos da RFB —, de natureza inquisitorial, inexistindo ainda acusação ou imputação de infração, mas tão-somente investigação fiscal. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase do devido processo legal administrativo fiscal, que — no caso de declaração de compensação — a lide tem início com a apresentação de manifestação de inconformidade ao despacho decisório denegatório do direito creditório.

Em relação ao ato administrativo — despacho decisório — não se apurou vício algum formal ou material, constando identificação do sujeito passivo, identificação do PER/DCOMP, motivação, fundamentação e enquadramento legal da decisão, termo de ciência e intimação, e assinatura da autoridade competente.

Os motivos que ensejaram o indeferimento do pedido do direito creditório e da declaração de compensação estão descritos no despacho decisório, permitindo pleno exercício de seu direito de defesa. A peça impugnatória evidencia ter a interessada pleno conhecimento, compreensão e domínio acerca do conteúdo do ato administrativo em foco, logrando assim questionar os pontos com os quais não concorda, revelando-se insubsistente o alegado prejuízo ao direito de defesa.

Acórdão paradigma nº 3803-003.548, de 2012:

PRELIMINAR. NULIDADE. INTIMAÇÃO. OBRIGAÇÃO FUNCIONAL. IMPROCEDÊNCIA.

A prova visa demonstrar a existência do ato/fato à autoridade julgadora que, após a sua apreciação, formará livremente a sua convicção, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos. Na decisão adotada, o julgador

deverá indicar os motivos que lhe formaram o convencimento, podendo determinar as diligências ou intimação, quando entendê-las necessárias.

[...].

A contestar tais argumentos fundados na decisão recorrida, veio o Recorrente a formular assertivas no sentido de que a autoridade administrativa fiscalizadora, ao constatar a insuficiência dos dados apresentados para o fim de reconhecimento do direito ao crédito alhures descrito, o deveria haver intimado à apresentação de novos documentos contábeis e fiscais, ou mesmo diligenciar acerca da constatação de certeza e liquidez do aludido crédito, para comprovar o erro ocasionado no preenchimento da DCTF, sob pena de incorrer em manifesta ilegalidade. Portanto, assim não procedendo, deve ser anulado o Despacho Decisório.

[...].

Não restou descumprido nenhum artigo de lei pela autoridade fiscalizadora (Lei nº 9.784/99, art. 26), uma vez que o contribuinte foi notificado tanto do teor contido no despacho decisório, contra o qual apresentou defesa, como também da decisão recorrida, mediante a interposição de recurso voluntário. Em ambas as oportunidades lhe restou garantido o direito a defesa.

Portanto, não há se alegar descumprimento ao disposto no artigo 2º da Lei nº 9.784/99, ou mesmo ao contido no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, ou ainda, em relação ao artigo 29 daquele diploma legal, eis que o disposto nesse *mandamus* não ilide a iniciativa do contribuinte de apresentação de elementos probantes o suficiente à comprovação do direito alegado, notadamente quando, na primeira oportunidade de fazê-lo, por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade, quedou-se silente.

Os motivos de fato, de direito e a prova documental deverão ser apresentadas com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, ressalvadas as situações previstas nas hipóteses previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, não procede a alegação de negação ao exercício do direito do contribuinte, muito menos da prática de ilegalidade por parte da autoridade administrativa eis que o procedimento investigativo é exclusivo por força de lei (CTN, art. 142).

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 954 a 957) entendeu estar presente o alegado dissenso jurisprudencial e admitiu o Recurso Especial interposto.

Inconformada, a Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 964 a 984) alegando preliminarmente

a) o não cabimento do Recurso Especial por ausência de impugnação de todos os fundamentos do Acórdão; e

b) utilização de fundamento para interposição do Recurso Especial diferente do fundamento do Acórdão.

No mérito, alega cerceamento do direito de defesa e ausência da análise das provas acostadas aos autos após apresentação de manifestação de inconformidade, e requer seja mantido integralmente o v. acórdão recorrido.

Por fim, registro que há poucos dias do julgamento, o contribuinte juntou ao processo o Parecer COSIT RFB 02, de 03 de dezembro de 2018, para corroborar as demais normas complementares vigentes por ocasião da propositura do Recurso Especial (quais sejam: *Solução de Consulta Interna COSIT 18, de 2006, e Parecer PGFN CAT 88, de 2014*).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

Conforme o despacho de admissibilidade de p. 954/957, o recurso especial da União (Fazenda Nacional) de p. 939/950 é tempestivo.

No mesmo despacho de admissibilidade, o i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF concluiu pela demonstração da divergência jurisprudencial necessária para a admissibilidade do recurso especial da Procuradoria, uma vez que o v. acórdão recorrido concluiu pela declaração de nulidade do despacho decisório, reconhecendo cerceamento do direito de defesa do contribuinte no caso concreto, por não ter sido oportunizado ao contribuinte, previamente à edição do despacho decisório, intimação para prestar esclarecimentos sobre as razões que levaram ao indeferimento parcial do pleito de compensação.

Em ambos os acórdãos paradigmas trazidos à colação, por outro lado, o entendimento é que a lide administrativa só tem início com a apresentação da manifestação de inconformidade ao despacho decisório denegatório do direito creditório, ocasião em que o contribuinte pode expor motivos de fato, de direito e a prova documental de suas alegações. O entendimento é que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase investigatória – auditoria interna, de natureza inquisitorial, inexistindo ainda acusação ou imputação de infração, sendo que os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase do devido processo legal administrativo fiscal, que só se inicia com o protocolo da manifestação de inconformidade.

Intimado a apresentar contrarrazões ao recurso especial da União, o contribuinte alega que o v. acórdão recorrido se fundamenta em dois aspectos: (i) que o art. 65, da IN RFB 900/08 traz um dever para a administração pública e um oportunidade ao contribuinte para apresentar informações adicionais que podem ser aptas a evitar o contencioso administrativo, inclusive garantindo o exercício do contraditório e da ampla defesa; e, (ii) que a DRJ não analisou documentos apresentados pelo contribuinte com a manifestação de inconformidade, proferindo decisão genérica, mas que o recurso especial da Procuradoria ataca tão somente o primeiro fundamento, pleiteando, assim, que este Conselho mantenha o v. acórdão recorrido em razão de não ter ocorrido a impugnação de ambos os fundamentos.

Acrescenta, ainda, que os acórdãos paradigmas trazidos pela Procuradoria em seu recurso especial não aplicam o disposto no art. 65, da IN RFB 900/08 e, desta forma, não se prestariam a demonstrar a divergência jurisprudencial, pois não interpretam a aplicação ao caso concreto do referido artigo, ressaltando que não há como alegar divergência de interpretação quando os acórdãos aplicam legislações diferentes.

Em relação à divergência de interpretação sobre a obrigatoriedade de intimação prévia ao despacho decisório em processo administrativo de compensação, concordo

e adoto as razões do i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Quanto ao suposto segundo fundamento do v. acórdão recorrido que não teria sido impugnado pela Procuradoria no seu recurso especial, observa-se que a i. Conselheira relatora Luciana Zanin, ao concluir o seu voto, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para reconhecer a nulidade do despacho decisório proferido pela unidade de origem e, na formalização da decisão pelo Colegiado *a quo*, ficou expresso que “os membros do colegiado, por maioria, conheciam do recurso voluntário para dar-lhe provimento, declarando a nulidade do despacho decisório proferido pela Unidade da Receita Federal de origem”.

Ou seja, embora tenha sido verificado que, de fato, a DRJ não analisou todos os documentos trazidos pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade, a opção do Colegiado *a quo* foi por anular o despacho decisório da unidade de origem, não o v. acórdão de primeira instância. E, desta decisão, desincumbiu-se a Procuradoria, através de seu recurso especial, demonstrar a divergência, justificando-se o trâmite normal do referido recurso para fins de julgamento por este Colegiado.

Com esses esclarecimentos, afastos as preliminares trazidas pelo contribuinte em suas contrarrazões quanto à admissibilidade do recurso especial da União, admitindo e conhecendo do referido recurso.

Mérito

Em síntese, a insurgência trazida pela Procuradoria, em seu Recurso Especial, para fins de análise deste Colegiado, cinge-se ao afastamento da nulidade declarada pelo Colegiado *a quo*, a fim de que se consolide o entendimento de que inexistente obrigação do fisco intimar o contribuinte para apresentação de documentos antes da emissão de despacho decisório em processo de declaração de compensação, ou seja, que inexistente o cerceamento do direito de defesa.

O v. acórdão recorrido de p. 931/937 firmou entendimento pela ocorrência do cerceamento de defesa por falta da intimação prévia do contribuinte, ou seja, antes da edição do despacho decisório em declaração de compensação; e, nos acórdãos paradigmáticos há entendimento da não necessidade da referida intimação prévia, que o contribuinte tem o direito de apresentar seus argumentos de fato, de direito e provas a partir da manifestação de inconformidade, momento em que se instaura a lide na declaração de compensação parcialmente homologada, como se verifica no caso concreto.

Com razão a Procuradoria, devendo prevalecer o entendimento dos v. acórdãos paradigma.

De fato, nos processos de compensação tributária, a iniciativa para instaurar o procedimento de compensação é do contribuinte. Seja um crédito de origem judicial, seja um crédito oriundo de pagamento indevido ou maior que o devido ou qualquer outro crédito, é de inteira responsabilidade do contribuinte apurar o montante do crédito, declarar os débitos que pretende compensar e, mediante um PER/DCOMP, fazer a declaração de compensação que extingue o crédito tributário sob condição resolutive, ou seja, confirmando-se a existência do crédito, os débitos declarados são definitivamente baixados. Não há necessidade de contraditório, pois todas as informações foram prestadas pelo contribuinte, cabendo à fiscalização verificar se as mesmas estão corretas para homologar o pedido de compensação realizado.

O disposto no artigo 65, da IN RFB 900/08, abaixo transcrito, é faculdade dada à fiscalização para, se entender necessário, intimar o contribuinte para que ele preste esclarecimentos adicionais ou mesmo iniciar uma diligência fiscal. Veja-se:

*Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação **poderá condicionar** o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.(grifamos)*

Com a devida vênia, não há determinação no referido artigo 65 que obrigue a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos antes que se edite o despacho decisório em face da declaração de compensação entregue pelo contribuinte. E, se não há obrigatoriedade, a ausência da intimação não caracteriza o cerceamento de defesa reconhecido no v. acórdão recorrido para justificar a anulação do próprio despacho decisório.

Reconhecida a higidez do r. despacho decisório (p. 255/264), passa-se a analisar o v. acórdão exarado pela DRJ (389/401), objeto de recurso voluntário do contribuinte (p. 404 e seguintes) para análise no CARF.

O contribuinte, na primeira oportunidade que teve, com a instauração da fase litigiosa do processo de compensação tributária, apresentou manifestação de inconformidade (p. 268/353) rebatendo o disposto no r. despacho decisório, ou seja, exercendo o seu direito constitucional de defesa, e, nesta oportunidade, apresentou documentos para demonstrar a origem de seus créditos trazidos à compensação.

Independentemente das razões de fato e de direito dispostos no v. acórdão exarado pela DRJ, verificou-se que, de fato, parte dos documentos trazidos pelo contribuinte ao processo administrativo não teriam sido analisados na decisão da DRJ.

No voto exarado, a i. Conselheira Relatora informa que o contribuinte anexou informes de rendimento ao processo, para comprovar as retenções realizadas de IRRF (p. 335/351) e que não teriam sido apreciados no julgamento da DRJ, concluindo-se que o julgador tem o dever de analisar as provas trazidas pelas partes, sob pena de nulidade, por preterição do direito de defesa (art. 59, Decreto 70.235/72).

Contudo, é importante registrar, que tal constatação não restou consignada na respectiva ata de julgamento, restando portanto prejudicada a alegação por conta do julgamento na Turma Ordinária.

Em conclusão, reconheço a higidez do despacho decisório de p. 255/264, uma vez que o art. 65, da IN RFB 900/08 não obriga a unidade de origem a, previamente ao despacho decisório, fazer a intimação do contribuinte para trazer esclarecimentos e documentos adicionais para demonstrar o seu direito de crédito. O exercício do direito de defesa do contribuinte, em processos de compensação, inicia-se com a manifestação de inconformidade em face do despacho decisório que reconhece parcialmente ou não reconhece o direito de crédito do contribuinte.

Ante o exposto, CONHEÇO E DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da Procuradoria, afastando a alegada nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa - por falta de intimação do sujeito passivo, com retorno à Turma Ordinária para o exame das demais matérias de defesa.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no caso em questão, acompanhei o relator quanto à ausência de nulidade do despacho decisório que homologou apenas parcialmente a compensação objeto do presente processo.

Como observou o acórdão recorrido, o entendimento manifestado em meus votos tem sido o de considerar nulo o despacho decisório que nega a compensação declarada pelo contribuinte sem antes intimá-lo para esclarecer inconsistências inerentes ao próprio pedido por ele formulado.

Dito de outra forma, compreendo que a autoridade fiscal tem o “poder-dever” de intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos quanto à declaração de compensação apresentada quando, da análise do pedido formulado, claramente se verifica que há um equívoco – por exemplo, quando a declaração indica a compensação de créditos referentes a determinado ano-calendário quando na verdade trata-se de determinado exercício, ou quando, como ocorreu no caso julgado pelo acórdão 1401-001.873 (citado pelo acórdão recorrido), há um descasamento entre o ano da retenção de IRRF e o ano do oferecimento dos rendimentos à tributação, devidamente justificado pelo fato de a apropriação contábil de receitas de aplicações financeiras ocorrer pelo regime de competência enquanto a tributação na fonte se dá apenas no vencimento ou cessão do título (regime de caixa).

De fato, segundo minha compreensão, desde a apresentação da declaração de compensação já estamos no bojo de um processo administrativo, ambiente em que devem ser observados princípios como os do devido processo legal e o respeito ao contraditório, não podendo ser proferidas decisões em cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. É neste sentido que, compreendo, dispositivos como o artigo 65 da IN RFB 900/2008 trazem um poder-dever da Administração – a norma estabelece que “*A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.*” (grifamos).

Nesse passo, observo que o dispositivo apenas diz “poderá” (no lugar de “deverá”) porque, em regra, assume-se que os documentos e informações apresentados pelo contribuinte já são suficientes para a análise de seu direito creditório. Assim, não faria mesmo sentido impor à Administração um dever de solicitar documentos e/ou informações ao contribuinte estando o processo devidamente bem instruído. Todavia, há casos em que a Administração, da análise dos documentos e informações apresentados pelo contribuinte, verifica de plano que há alguma lacuna e o pedido aparentemente não procede por uma inconsistência a ele mesmo inerente. Daí é que entra em cena normas como a acima transcrita, impondo à Administração o poder-dever de questionar o contribuinte antes, e no lugar de,

negar liminarmente a compensação. Em síntese, compreendo que o que tal dispositivo diz é que, em respeito não só aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, mas também aos princípios que regem a Administração Pública (artigo 37 da Constituição Federal), deve-se buscar esclarecer dúvidas antes da prolação de uma decisão que tem como consequência a exigibilidade de tributos.

Assim, caso a autoridade administrativa compreenda que é caso de não homologar a compensação declarada e isso se deva a uma inconsistência ou lacuna inerente à própria declaração formulada pelo contribuinte, compreendo que é o caso de, necessariamente, a autoridade administrativa intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes de proferir o despacho decisório, sob pena de tal decisão incorrer em preterição ao direito de defesa do contribuinte.

Não obstante, analisando mais detidamente no caso dos autos compreendo que não se verifica uma lacuna ou inconsistência inerente à declaração de compensação apresentada pelo contribuinte, ou seja, não se pode entender, da análise da DCOMP apresentada, que o contribuinte tenha claramente se equivocado ou sido omissivo em algum aspecto. A conclusão é, portanto, de que de fato não se operou a nulidade do despacho decisório então proferido.

Isso porque, na verdade, a não homologação de parte da compensação pleiteada nos presentes autos decorreu de compreensões diferentes da autoridade fiscal e do contribuinte quanto à legislação tributária aplicável, especificamente, quanto à possibilidade de se aproveitar créditos referentes a estimativas compensadas, além de divergências quanto à documentação hábil à comprovação de aplicações financeiras. Em um tal contexto, em que a negativa de homologação integral se deva apenas a divergências na interpretação da legislação aplicável à compensação então declarada, não se pode entender que haja qualquer lacuna ou equívoco na DCOMP apresentada que dê lugar ao poder-dever da Administração de realizar alguma diligência prévia ao despacho decisório.

São estas as razões pelas quais acompanhei o relator quanto à ausência de nulidade do despacho decisório no caso específico dos presentes autos.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano