



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.902126/2017-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.538 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente AGRO AMAZÔNIA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2014 a 30/11/2014

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de (restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. VERDADE MATERIAL.

O Princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses “outros meios”, pois não há provas bastantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Data de Arrecadação:	23/12/2014	
Código da Receita:	5856	
Grupo de Tributo:	COFINS	
Valor Original do Crédito Inicial		228.714,26
Crédito Original na Data da Transmissão		20.962,55
Selic Acumulada		12,38%
Crédito Atualizado		23.557,71
Total dos débitos desta DCOMP		23.557,71
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP		20.962,55
Saldo do Crédito Original		0,00

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de manifestação de inconformidade, fls. 38/50, manejada pela pessoa jurídica interessada com o objetivo de desconstituir a não homologação das DComps n.º 23210.86092.180615.1.7.04-6709 (com demonstrativo de crédito), n.º 39602.53845.191015.1.3.04-3806, n.º 05059.50487.111215.1.3.04-0903 e n.º 20825.53332.111115.1.3.04-9817 (fls. 9/28), veiculada pelo Despacho Decisório de fl. 3 (n.º de rastreamento 123263776), concernente ao crédito pleiteado no valor de R\$ 228.714,27, código de receita 5856 (Cofins Não Cumulativa), período de apuração (PA) 30/11/2014, decorrente de pagamento indevido ou a maior.

As DComps foram analisadas de forma automática pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações - SCC, culminando na emissão, em 07/06/2017, do referido Despacho Decisório, conclusivo no sentido de que o pagamento localizado foi integralmente utilizado na quitação de débitos da empresa, não restando crédito disponível para compensação dos débitos confessados. A respectiva ciência se deu em 20/06/2017, conforme Histórico de Comunicações de fl. 33.

Ou seja, o DARF informado na DComp principal, no valor de R\$ 356.782,77, foi encontrado nos sistemas informatizados da RFB, mas já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito da empresa, confessado em DCTF, pelo que se deu a decisão de não homologação das compensações pretendidas.

Não satisfeita com a decisão de indeferimento, na manifestação de inconformidade interposta em 12/07/2017 a interessada apresentou as seguintes alegações, em vista do que postulou a insubsistência do ato administrativo contestado:

o crédito pleiteado, no valor de R\$ 228.714,27, originou-se da retificação da DCTF, por meio da qual o débito relativo ao PA nov/2014 foi reduzido para R\$ 128.068,51;

a referida retificação de DCTF foi submetida ao procedimento de "malha", ocasião em que prestou os esclarecimentos devidos, mas obteve como resultado sua não homologação pelo Fisco, conforme Despacho Decisório n.º 3032/2016, em virtude da ausência de suporte probatório;

a apuração do montante pós retificação resta devidamente comprovada pelo Razão Analítico em anexo, em que se destacam: i) o pagamento de R\$ 356.782,77; ii) o débito

de R\$ 128.068,51; e iii) o saldo credor de R\$ 228.714,26, corretamente utilizado quando da apresentação dos procedimentos de compensação;

como a retificação da DCTF não foi aceita e o DARF originário do crédito restou integralmente alocado para o pagamento do débito confessado em DCTF (R\$ 356.782,77), logicamente que não haveria crédito algum a ser utilizado em compensação;

tal fato fez com que a interessada revisasse a apuração do montante devido a título de Cofins PA nov/2014, tendo retificado novamente a DCTF e a EFD- Contribuições para informar débito no valor de R\$ 205.944,95, ao invés de R\$ 128.068,51, do que resultou um saldo devedor de R\$ 77.876,44, compensado mediante a transmissão da DComp n.º 32091.43098.300317.1.3.04-1120;

o DARF recolhido, as DComps apresentadas e outros documentos acostados (DCTFs, SPED, EFD e Planilhas de apuração) amplamente comprovam o direito creditório da interessada, cabendo à DRJ o conhecimento e emissão de juízo valorativo.

Colacionou em sua peça de defesa entendimentos do CARF e do TRF 4a Região, bem como juntou aos autos cópia do DARF pago, DCTFs original e retificadoras, EFD- Contribuições, Razão Analítico e Planilhas.

Por fim, apresentou os seguintes pedidos:

Preliminarmente, determinar a suspensão do crédito tributário, em virtude de expressa determinação legal contida no art. 151, III do CTN, até a definição do presente processo administrativo no 10183.900.394/2017-15, que trata das DCOMPs n.º 23210.86092.180615.1.7.04-6709 (principal);

39602.53845.191015.1.3.04-3806; 05059.50487.111215.1.3.04-0903 e

20825.53332.111115.1.3.04-9817;

No mérito, reformar na íntegra o despacho decisório n.º 123263776, HOMOLOGANDO, por consequência, as referidas DCOMPs, com a extinção do débito exigido, pelos fatos acima narrados e documentos em anexo, mormente ante a legitimidade do crédito utilizado junto as DCOMPs n.º 23210.86092.180615.1.7.04-6709 (principal); 39602.53845.191015.1.3.04-3806; 05059.50487.111215.1.3.04-0903 e 20825.53332.111115.1.3.04-9817, a título de Pagamento indevido ou a maior de COFINS - Não Cumulativa (código 5856);

seja convertido o julgamento em diligência, acaso se entenda eventualmente pela sua necessidade, a fim de se buscar elementos de prova que corroborem com o alegado e com o suporte fático e documental de prova ora trazido, de modo a prestigiar a verdade real/material, que deve ser observado no processo administrativo fiscal.

Em 20 de junho de 2018, através do **Acórdão n.º 08-43.547**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 29 de junho de 2018, às e-folhas 371.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 27 de julho de 2018, às e-folhas 372, de e-folhas 417 à 439.

Foi alegado:

- Da nulidade da decisão singular por cerceamento de defesa;
- Dever de homologação das DCOMPs • Efetiva existência do crédito a dar suporte na compensação ora glosada - DARF EXISTENTE - Recolhimento com código 5856 - DCTFs Retificadoras - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - Dever de observância em sede de julgamento de recurso administrativo;
- Da extrema necessidade da baixa dos autos à Delegacia da Receita Federal de jurisdição do contribuinte para a realização de diligência às escriturações contábeis, no caso deste Conselho não acolher as provas apresentadas.

- Do Pedido

Ante o exposto, a empresa recorrente requer que o presente recurso voluntário seja conhecido e provido nos seguintes moldes:

Preliminarmente, seja anulada a decisão administrativa de primeiro grau, devendo os autos ser devolvidos à instância primeira para que, então, seja proferido novo decisum, com o exame de todos os argumentos e provas, que foram apresentados nos autos ou o serão neste Recurso Voluntário;

Não sendo anulado a decisão, seja o julgamento convertido em diligência, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de jurisdição da Recorrente, a fim de se verificar toda a sua escrituração contábil, inclusive verificando as obrigações acessórias constantes nos sistemas da Receita Federal do Brasil, de modo a buscar elementos de prova que comprovem todo o alegado, caso o suporte fático e documental de prova ora trazido não seja suficiente e este Conselho não possa, por questões regimentais proceder a análise, e assim, prestigiando a verdade real/material, que deve ser observado em todo o processo administrativo fiscal.

Ao final, no mérito requer que este recurso seja provido para que a decisão recorrida seja reformada in totum. reconhecendo, então, o direito creditório da Recorrente, homologando as compensações realizadas, com a consequente extinção do débito de COFINS - Não Cumulativa – 2014.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 29 de junho de 2018, às e-folhas 371.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 27 de julho de 2018, às e-folhas 372.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegadas as seguintes questões:

- Da nulidade da decisão singular por cerceamento de defesa;
- Dever de homologação das DCOMPs
- Efetiva existência do crédito a dar suporte na compensação ora glosada - DARF EXISTENTE - Recolhimento com código 5856 - DCTFs Retificadoras - PRINCÍPIO 7DA VERDADE MATERIAL - Dever de observância em sede de julgamento de recurso administrativo;
- Da extrema necessidade da baixa dos autos à Delegacia da Receita Federal de jurisdição do contribuinte para a realização de diligência às escriturações contábeis, no caso deste Conselho não acolher as provas apresentadas.

Passa-se à análise.

- Da nulidade da decisão singular por cerceamento de defesa.

É alegado às folhas 06 e 07 do Recurso Voluntário:

Eminente Conselheiro-Relator, outra sorte não merece a decisão administrativa primeva, senão a sua anulação por cerceamento de defesa.

É que as razões alinhadas na manifestação de inconformidade, especialmente a que diz respeito à **inexistência de débito fiscal (COFINS) atrelado à documentação anexa**, não foram sopesadas pelos membros da 3ª Turma da DRJ/FOR.

Ora, ao administrado, nos termos do art. 5º, LV, da CF/88, **é assegurado o direito da mais ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes**. Logo, sem dúvida, se a Constituição Federal garante a mais ampla defesa, com meio e recursos a ela inerentes, não poderia, *in casu*, ser indeferido de plano o pedido de homologação das DCOMPs, sem primeiramente solicitar novos documentos ou realizar a diligência solicitada pela Impugnante, a fim de que fosse analisada a documentação necessária para a comprovação da correta compensação e a inexistência de débitos.

Este direito à mais ampla defesa, decorre da teoria da prova de onde se extrai que a prova deverá ser produzida durante o processo administrativo para viabilizar o controle de legalidade do lançamento do tributo e a constituição definitiva do crédito tributário.

Se a prova é o meio para se combater a eventual ilegalidade do lançamento do tributo e a constituição definitiva do crédito tributário pelo Fisco, a sua produção deve ser oportunizada ao contribuinte sem restrições (desde que via dos meios legalmente

admitidos) até a decisão final (irrecorrível) do processo administrativo. Além de que, isto seria uma grande oportunidade do Fisco também provar a efetiva existência do crédito tributário exigido, rechaçando quaisquer dúvidas acerca da sua legitimidade.

Assim, se o contribuinte traz elementos ou indícios que a exigência fiscal é indevida, isto servirá de ponto de partida para a busca da verdade material dos fatos, onde deverá ser efetivado mediante a utilização de todos os meios de prova em direito admitidos. Até porque, não é permitido ao Fisco cobrar tributo fora das hipóteses estritamente previstas na legislação, sob risco de violação aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade.

Portanto, face ao princípio da verdade material, resta viabilizado processualmente a produção de todos os meios de prova, inclusive a realização de diligência fiscal para verificação dos documentos e contabilidade do contribuinte, vez que em função dos princípios da legalidade e da tipicidade, moralidade e boa-fé, o Fisco deve agir com o intuito de corrigir (de ofício ou por requerimento) as exigências que forem indevidas/ilegais.

Visto isto, chega-se à conclusão de que a administração pública deve adotar, como meio de precaução, o maior esforço na persecução de elementos que legitimem a exigência fiscal, pois é, em decorrência do princípio da sociabilidade da prova, um interesse seu e um verdadeiro meio de proteção à coletividade, de modo que a verdade dos fatos venha à tona sempre (pelos valores da segurança e da certeza contidos no nosso ordenamento jurídico), afastando, como já dito, quaisquer dúvidas acerca da legalidade dos atos da administração pública, ora suscitadas na impugnação do contribuinte.

Não procede a alegação.

Inicialmente há que se frisar que não estamos lidando com exigência tributária mas com um pleito do contribuinte, cujo ônus da prova lhe pertence em momento apropriado, como será demonstrado em tópicos vindouros.

Se o contribuinte não forneceu elementos probatórios, não há motivos para a realização de diligência.

Retomaremos essa análise em momento oportuno.

- Do pleito.

Trata-se de manifestação de inconformidade, fls. 38/50, manejada pela pessoa jurídica interessada com o objetivo de desconstituir a não homologação das DComps n.º 23210.86092.180615.1.7.04-6709 (com demonstrativo de crédito), n.º 39602.53845.191015.1.3.04-3806, n.º 05059.50487.111215.1.3.04-0903 e n.º 20825.53332.111115.1.3.04-9817 (fls. 9/28), veiculada pelo Despacho Decisório de fl. 3 (n.º de rastreamento 123263776), concernente ao crédito pleiteado no valor de R\$ 228.714,27, código de receita 5856 (Cofins Não Cumulativa), período de apuração (PA) 30/11/2014, decorrente de pagamento indevido ou a maior.

As DComps foram analisadas de forma automática pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações - SCC, culminando na emissão, em 07/06/2017, do referido Despacho Decisório, conclusivo no sentido de que o pagamento localizado foi integralmente utilizado na quitação de débitos da empresa, não restando crédito disponível para compensação

dos débitos confessados. A respectiva ciência se deu em 20/06/2017, conforme Histórico de Comunicações de fl. 33.

Ou seja, o DARF informado na DComp principal, no valor de R\$ 356.782,77, foi encontrado nos sistemas informatizados da RFB, mas já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito da empresa, confessado em DCTF, pelo que se deu a decisão de não homologação das compensações pretendidas.

- Do procedimento fiscal.

Em consultas aos sistemas da RFB, extraiu-se que a DCTF original do PA 30/11/2014, recepcionada em 20/01/2015, continha débito de Cofins (5856) no valor de R\$ 356.782,77. O DARF utilizado para extinção do referido débito (fl. 58) coincide com o que foi informado na DComp principal, quanto ao valor, código de receita e período de apuração.

Observem-se as telas a seguir reproduzidas:

CNPJ	Nome Empresarial	Período	Tipo/Status	Nº Declaração
13.563.680/0001-01	AGRO AMAZONIA PRODUTOS AGROPECUARIOS LTDA	Novembro/2014	Original/Cancelada	100.2014.2015.1871440369

Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito - COFINS - 5856-01 - Novembro/2014	
Débito Apurado:	356.782,77
Créditos Vinculados	
- PAGAMENTO	356.782,77
- COMPENSAÇÕES	0,00
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
Soma dos Créditos Vinculados:	356.782,77
Saldo a Pagar do Débito:	0,00

Documento de Arrecadação - Consulta - Pagos.

Data/Hora: 11/06/2018 / 10:45:51 Período pesquisado: 01/11/2014 a 31/12/2014

RESUMO EXTRATO COMPOSIÇÃO HISTÓRICO UTILIZAÇÃO DUPLICADOS VINCULAÇÃO

CNPJ: 13.563.680/0001-01 Nome empresarial: AGRO AMAZONIA PRODUTOS AGROPECUARIOS S.A.

Nr. registro	Dt. arrecadação	Banco	Agência	Dt. vencimento	Per. apuração	Receita	Valor	Saldo
3929004093-6	23/12/2014	001	5438	24/12/2014	30/11/2014	1 5856	356.782,77	0,00
Nr. referência	Tipo documento		Sistema de Interesse					
	DARF		PJ REDE LOCAL					
VI reservado para C/C PJ						0,00		
Valor total							356.782,77	0,00

Alocações

Débito	PA	Receita	Dt. vencimento	Valor	Processo	Inscrição
COFINS	01/11/2014	5856	24/12/2014	356.782,77		1 / 1

Tipo	Dt. alocação	Sistema	VI util principal	VI util multa	VI util juros	VI amortizado
C	24/01/2015	FISCEL	356.782,77	0,00	0,00	356.782,77

Valores restituídos / reservados para restituição

Valor Reservado	Valor Bloqueado	Sistema	Processo / Perdcomp

Na primeira DCTF Retificadora do mesmo PA, transmitida em 11/06/2015, foi informado o débito da contribuição no valor de **R\$ 128.068,51**, conforme a tela abaixo colacionada, **do que exsurgiu o crédito pleiteado no valor de R\$ 228.714,27**:

CNPJ	Nome Empresarial	Período	Tipo/Status	Nº Declaração
13.563.680/0001-01	AGRO AMAZONIA PRODUTOS AGROPECUARIOS LTDA	Novembro/2014	Retificadora/Cancelada	100.2014.2015.1891672733

Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito - COFINS - 5856-01 - Novembro/2014	
Débito Apurado:	128.068,51
Créditos Vinculados	
- PAGAMENTO	128.068,51
- COMPENSAÇÕES	0,00
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
Soma dos Créditos Vinculados:	128.068,51
Saldo a Pagar do Débito:	0,00

Já na segunda retificação da DCTF, recepcionada em **04/07/2017**, a qual se encontra ativa, o respectivo débito foi aumentado para **R\$ 205.944,95**, tendo a manifestante extinguido a diferença de R\$ 77.876,44 mediante a transmissão da DComp n.º 32091.43098.300317.1.3.04-1120:

CNPJ	Nome Empresarial	Período	Tipo/Status	Nº Declaração
13.563.680/0001-01	AGRO AMAZONIA PRODUTOS AGROPECUARIOS S.A	Novembro/2014	Retificadora/Ativa	100.2014.2017.1861727285

Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito - COFINS - 5856-01 - Novembro/2014	
Débito Apurado:	205.944,95
Créditos Vinculados	
- PAGAMENTO	128.068,51
- COMPENSAÇÕES	77.876,44
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
Soma dos Créditos Vinculados:	205.944,95
Saldo a Pagar do Débito:	0,00

É alegado às folhas 15 do Recurso Voluntário:

No presente caso, não houve o início de procedimento fiscalizatório algum. O que houve foi que a retificação da DCTF reduziu o montante de tributos declarados e acabou caindo em malha fiscal.

Este procedimento de malha não é um procedimento fiscalizatório de ofício. O termo malha e a referencia do processo de verificação sistemática de pendências das declarações realizadas pelo contribuinte. É apenas um controle do fisco que age como uma espécie de seleção de processos e declarações que estão com alguma irregularidade, impossibilitando assim a sua restituição/compensação.

Não obstante isto, há a livre possibilidade da retificação destas declarações (obngações acessórias) dentro do prazo prescricional de 5 anos, contado do seu envio, conforme disposição do Parágrafo 5º do Artigo 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.110/2010, sendo, portanto, uma verdadeira faculdade do contribuinte.

A comprovação do alegado erro de informação que justificou a entrega de DCTFs retificadoras é tarefa que cabe exclusivamente à Manifestante, por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, e do art. 923 do RIR/99 (Decreto-Lei n.º 1.598/1977, art. 9º, § 1º).

Na situação em análise, a primeira retificação da DCTF foi retida em procedimento de malha, controlado no processo n.º 14094.720059/2016-04, conclusivo pela sua não homologação, permanecendo como valor devido de Cofins PA nov/2014 o valor de **R\$ 356.782,77**.

A decisão de não homologação da retificação da DCTF foi exarada mediante o Despacho Decisório n.º 3032/2016, constante às fls. 17/18 daquele processo, e teve por motivação a carência probatória da redução do valor devido. Reproduz-se abaixo o teor do aludido documento (grifou-se):

RELATÓRIO

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadora do mês de novembro de 2014 (ND 100.2014.2015.1891672733), transmitida em 11/06/2015, ficou retida em malha, com fundamento no artigo 10 da Instrução Normativa RFB n.º 1.599, de 11 de dezembro de 2015, relativamente à seguinte redução:

TRIBUTO	CÓD. RECEITA	PA	DE	PARA
COFINS	5856	11/2014	356.782,77	128.068,51

2. Foi emitido o Termo de Intimação n.º 01301/2016/100000018183207 (fls. 02 e 03), do qual o interessado foi cientificado em 31/08/2016 em seu domicílio fiscal (AR à fl. 04) e, no dia 20/09/2016, apresentou resposta, anexada à fl. 12, e planilha elaborada pelo contribuinte, intitulada "Apuração de Pis e Cofins" (fls. 13 e 14).

FUNDAMENTAÇÃO

O contribuinte foi intimado a prestar os esclarecimentos necessários, apresentando a devida documentação comprobatória (escrituração contábil e/ou fiscal), sob pena de a retificação não surtir efeitos.

Apenas a planilha apresentada pelo contribuinte, em resposta ao referido termo de intimação, é insuficiente para comprovar a retificação. Não houve a apresentação da escrituração contábil a permitir a conferência da base de cálculo da contribuição (receita bruta tributável), bem como dos créditos apurados e descontados nos respectivos períodos.

Tal planilha, anexada às fls. 13 e 14, mostra o cálculo dos débitos e créditos apurados no próprio período, bem como os créditos apurados em períodos anteriores (e descontados em novembro). Entretanto, o contribuinte não trouxe documentos que dêem suporte a tais valores.

É de se registrar, ainda, que o contribuinte transmitiu, junto ao Sistema Público de Escrituração Digital - Sped, na data de 15/01/2015, a EFD - Contribuições, disciplinada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.252/2012, porém, sem preenchimento das informações atinentes à apuração das contribuições (zerada), conforme relatório de consolidação de fl. 16.

Ante o atendimento insatisfatório da intimação dirigida ao contribuinte, deve ser rejeitada a retificação em questão.

O débito informado na DCTF original não está em cobrança, vez que foi integralmente extinto por pagamento efetuado em 23/12/2014, nos termos do art. 156,1, do CTN.7

CONCLUSÃO

No uso das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e tendo em vista o disposto no art. 145 e 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, DECIDO NÃO HOMOLOGAR a retificação em questão.

É facultado ao contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data de ciência desta decisão, apresentar impugnação dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de sua jurisdição, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, c/c o artigo 10, § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015.

Não havendo apresentação de impugnação no prazo acima estipulado, o presente , processo será arquivado.

Também foi indeferida a segunda retificação da DCTF, consoante se observa na tela abaixo, em virtude de o débito ter sido trabalhado em malha anterior, permanecendo considerado pela RFB o débito no valor original de **R\$ 356.782,77**:

Extrato de Malha DCTF							
DÉBITOS INDEFERIDOS APÓS ANÁLISE				SOLICITAÇÃO DE RETIFICAÇÃO		CONSIDERADO PELA RFB (aplicado)	
Tributo	Estabelecimento do Débito	Código de Receita	Período de Apuração	Valor	Motivo do Indeferimento	Valor	Número da Declaração
COFINS	MATRIZ	5856-01	Nov/2014	205.944,95	Débito trabalhado em malha anterior	356.782,77	100.2014.2015.1861727285

Há que se registrar que a empresa apresentou, em 15/01/2015, portanto antes da transmissão da DCTF original (20/01/2015), EFD-Contribuições totalmente zerada, conforme Recibo de Entrega de fl. 174. Em 23/11/2016, antes da segunda retificação da DCTF (04/07/2017), por meio da qual se pretendeu aumentar o débito de **R\$ 128.068,51** para **R\$ 205.944,95**, transmitiu EFD-Contribuições retificadora, com valor devido de **R\$ 205.944,95** (fl. 175).

À semelhança do que ocorreu no procedimento de Malha DCTF, a interessada juntou aos autos a Planilha de Controle de Créditos e Apuração de PIS e Cofins (arquivo não paginável), a qual se demonstra insuficiente para comprovar as retificações, pois se limita a informar que o crédito pleiteado, no valor de R\$ 228.714,26, é oriundo de crédito de Cofins de meses anteriores.

COFINS S/ REVENDA DE MERCADORIAS (Valores digitados)	222.294,43
COFINS S/ SERVIÇOS (Valores digitados)	280.682,36
COFINS S/ RECEITAS DIVERSAS	-232,04
COFINS S/ COMPRAS DE MERCADORIAS (Valores digitados)	103.143,32
COFINS S/ CUSTO DE SERVIÇOS	0,00
COFINS S/ OUTROS CRÉDITOS	42.818,66
COFINS APURADO NO MÊS	356.782,77
CRÉDITO DE COFINS RETIDO NA FONTE (Valores digitados)	
CRÉDITO DE COFINS DE MESES ANTERIORES (Valores digitados)	228.714,26
COFINS A RECOLHER	128.068,51

Tal planilha, todavia, limita-se a mostrar o cálculo dos débitos e créditos apurados no próprio período, bem como os créditos apurados em períodos anteriores (e descontados em novembro), e não encontra suporte em escrituração contábil, de modo a permitir a conferência da base de cálculo da contribuição (receita bruta tributável), bem como dos créditos apurados e descontados nos respectivos períodos. O Razão Analítico de fls. 190 e 192, por sua vez, não se presta a esse fim.

Através do **Acórdão n.º 08-43.547**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, sob o seguinte fundamento:

O núcleo do litígio restringe-se a verificar se a Interessada possuía ou não o direito creditório pleiteado.

Quanto ao Despacho Decisório de não homologação das compensações, não se discute que o DARF é prova suficiente do pagamento. Ademais, a DCTF também consiste em instrumento hábil e suficiente para inscrição na Dívida Ativa da União (com o respaldo do STJ - Súmula n.º 436), dispensando a constituição do crédito tributário pelo lançamento, dispondo a Fazenda Pública de um título executivo extrajudicial com presunção relativa de certeza e liquidez, somente elidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo (art. 204 do CTN).

Assim sendo, a autoridade fiscal prescindiria de outros elementos para decidir sobre as compensações declaradas, já que um documento vale por si só e o outro é confissão de débito do próprio sujeito passivo, com esteio no art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, supondo-se compatível com o efetivamente apurado pelo mesmo.

Socorre-se, todavia, da Instrução Normativa RFB n.º 1.110, de 24 de dezembro de 2010, então vigente, cujo art. 9º estabelecia que a DCTF retificadora tem a mesma natureza da original, substituindo-a integralmente, *in verbis*:

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir os débitos relativos a impostos e contribuições:

cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

que tenham sido objeto de exame em procedimento de, fiscalização.

II - alterar os débitos de impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal. (grifou-se)

Vê-se que o § 2º do artigo supratranscrito faz a ressalva de que a retificação não produzirá efeitos quando tiver por finalidade reduzir os débitos relativos a impostos e contribuições que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização.

(...)

Deste modo, há que se ponderar que, embora não haja impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentada a DComp relativa ao crédito decorrente de pagamento a maior ou indevido inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois da decisão de não homologação, **devem ser respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010, assim como deve ser preservada a competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.**

Assim, em regra, para que se atribua eficácia às informações contidas em DCTF retificadora, quando se pretende utilizar crédito decorrente de pagamento a maior ou indevido para fins de restituição, é mister que tal retificação ocorra antes da emissão do Despacho Decisório, pois teria o condão de substituir integralmente a DCTF original. No entanto, sendo a DCTF retificadora apresentada após a perda da espontaneidade, caracterizada pela ciência do Despacho Decisório de indeferimento da restituição, para que se atribua eficácia às informações nela contidas é necessário que esteja lastreada em documentos hábeis e idôneos, comprovando o equívoco cometido.

Trago à análise o fragmento de folhas 11 do Recurso Voluntário:

Esta retificação de DCTF, no entanto, foi submetida ao procedimento de “malha”, ocasião em que a Recorrente, depois de intimada, prestou os esclarecimentos devidos, mas teve como resultado sua não homologação pelo fisco, conforme despacho decisório 3032/2016, em virtude de ausência de suporte probatório.

Sr. Julgador, abrindo-se um parêntese, veja que a apuração do montante pós retificação resta devidamente comprovada pelo razão analítico anexo aos autos e, agora com a escrituração contábil da Recorrente, onde se destacam: i) o pagamento de R\$ 356.782,77; ii) o débito de R\$ 128.068,51; e, iii) o saldo credor de R\$ 228.714,26, corretamente utilizado quando da apresentação dos respectivos procedimentos de compensação.

Assim, como a retificação não foi aceita e via de consequência o DARF originário do crédito restou integralmente alocado para o pagamento do débito constante na DCTF originária (-R\$ 356.782,77), logicamente que não haveria crédito algum passível de dar suporte a procedimento de compensação.

Neste ponto chamamos a atenção pois, tal fato fez com que a Recorrente revisasse a apuração do montante devido a título do tributo cujo débito pretendeu quitar mediante compensação, constatando ao final dos trabalhos que o débito de COFINS do período de nov/2014 era, na realidade, R\$ 205.944,95 ao invés de R\$ 128.068,51. Ou seja, na reapuração a Recorrente verificou que o valor devido seria maior em R\$ 77.876,44 que o então apurado.

Outrossim, abrindo-se um parêntese, para que não haja dúvida em razão da diferença maior levantada em razão da apuração, a Recorrente esclarece que muito embora esse valor residual não faça parte da cobrança que ora se impugna, nem mesmo conste nos termos do despacho decisório e no acórdão, impõe-se a necessidade de proceder sua abordagem para demonstrar a lisura das DCOMPS que não foram homologadas, da efetiva existência do crédito que embasou os aludidos procedimentos e, finalmente, que o tributo devido do período foi quitado, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Real.

Chama-se a atenção que a partir das e-folhas 188, juntado à Manifestação de Inconformidade, são juntados lançamentos da Escrita Fiscal, já submetidos à fiscalização que apontou pela insuficiência probatória, consoante o relatado acima.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- A retificação da DCTF/DACON

A retificação da DCTF/DACON para a apresentação do PER/DCOMP representa requisito meramente formal que não pode se sobrepor à verdade material, uma vez comprovada, por outros meios, a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ressalte-se, no entanto, que a retificação da DCTF, por si só, não se presta para solidificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte, sendo indispensável a apresentação de prova, tais como demonstrativos contábeis e fiscais, para aferição do crédito.

Neste ponto, vale trazer à baila as conclusões do Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28 de agosto de 2015, segundo o qual:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE.

IMPREScindIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF - original ou retificadora - que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB n.º 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas, pela INRFB n.º 1.110, de 2010. (grifou-se) '

Neste sentido, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, no julgamento do processo 10909.900175/2008-12, manifestando o entendimento no acórdão n.º 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, mesmo no caso de uma a retificação posterior ao Despacho Decisório, não haveria impedimentos para o deferimento do pedido quando acompanhada de provas documentais comprovando a erro cometido no

preenchimento da declaração original, comparecendo nos autos com qualquer prova documental hábil a demonstrar o erro que cometera no preenchimento da DCTF (escrita contábil e fiscal):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO
DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**¹. (original não destacado)¹

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

- Das Provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

¹ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC n.º 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF n.º 210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá 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.”

Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, 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.”

Instrução Normativa SRF N.º 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, 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.”

Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008:

“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.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. 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.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil 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; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis,

segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º). ” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade. ” [1.º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4.º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4.º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. ”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

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

Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

- O princípio da verdade material

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Ocorre que o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere.

A título de exemplo: Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO / RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/PERÍCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"

Pelo que foi exposto, não houve a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e rejeito a preliminar arguida. No mérito, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.