



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

Processo nº 10530.900515/2009-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.671 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2019
Matéria RESPONSABILIDADE E REPETIÇÃO DE INDÉBITO - CSRF
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 16/04/2005 a 30/04/2005

FALTA DE RETIFICAÇÃO NA DCTF.

Nos pedidos de restituição e compensação PER/DCOMP, a falta de retificação da DCTF do período em análise não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre no processo administrativo fiscal, por meio de prova idônea, contábil e fiscal, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 16/04/2005 a 30/04/2005

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação, evidenciando as razões de fato e de direito do alegado pagamento indevido. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas e justificativa jurídica do pagamento indevido, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de declaração de compensação realizado pela Recorrente no PER/DCOMP 16851.43335.060505.1.3.04-2392 (fls. 19-24) transmitida em 06/05/2005, em razão de um suposto pagamento indevido, ou maior do que o devido, à título de retenções na fonte de contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS - CSRF, cód. receita 5952) referente ao período de apuração primeira quinzena de março de 2005, no valor de R\$ 23.622,98.

Para utilizar este suposto crédito, a Recorrente então transmitiu a DCOMP acima mencionada para compensar com um débito do mesmo tributo - retenções na fonte de contribuições sociais, devidas no período de apuração de 2ª quinzena de abril de 2005 no montante total de R\$ 24.192,29.

Em 18/02/2009 (fl. 18), a Secretaria da Receita Federal do Brasil proferiu despacho decisório com nº de Rastreamento: 820964853, para não homologar a compensação declarada, sob o fundamento de que foram localizados um ou mais pagamentos integralmente utilizados para quitação dos débitos declarados pelo contribuinte, não restando saldo disponível para o crédito pretendido, *verbis*:

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 23.622,98

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Notificada da decisão, a Recorrente apresentou, no prazo, manifestação de inconformidade (fls. 02-07) para instaurar o contencioso administrativo, afirmando, em síntese:

- o recolhimento indevido se refere à contribuições sociais retidas na fonte CSRF, código de receita 5952;

- esta contribuição é devida em razão de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviço, mas no caso a retenção não é devida por razão das exclusões da Lei nº 10.833/2003;

- trata-se de uma operação em que a Recorrente contratou prestação de serviços de construção civil de um centro de distribuição logístico para produto acabado na unidade fabril de Feira de Santana da empresa MATEC ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA, conforme nota fiscal nº 5879 de fls. 24;

- na DCTF original (fl. 35) consta o valor idêntico ao do recolhimento da retenção realizado por DARF de fl. 34, mas que por um erro não realizou a retificação da DCTF;

- realizou a retificação posteriormente ao despacho decisório (fls. 36-37), entendendo que a retificação comprova ser correto e suficiente o crédito em discussão, tratando-se a falta de retificação um mero erro formal;

Em 19 de julho de 2011 a 4ª Turma da DRJ/SDR proferiu o acórdão nº 15-27.756 (fls. 59-61) julgando improcedente a manifestação de inconformidade por falta de legitimação ativa para o pleito:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 15/03/2005

RESTITUIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE. LEGITIMIDADE.

Somente o sujeito passivo que sofreu o ônus do tributo tem legitimidade para requerer a restituição de contribuições sociais retidas e recolhidas indevidamente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Nas razões de decidir, a r. DRJ afirmou não haver legitimidade ativa para requerer a restituição do indébito porque o caso em análise se refere às contribuições sociais devidas por retenção na fonte.

Afirma que o Recorrente não é sujeito passivo da relação jurídico-tributária em questão, visto que o contribuinte é um terceiro, o prestador de serviço. Desta feita, nos termos do art. 165 do CTN, apenas o sujeito passivo tem legitimidade para pleitear a restituição;

- como a retenção das contribuições sociais *incidiu sobre o valor da nota fiscal de aquisição emitida pelo fornecedor, foi este quem sofreu o ônus do tributo, sendo a interessada apenas responsável pelo recolhimento das contribuições;*

- afirma que a apresentação de DCTF retificadora após o despacho decisório que não homologou a compensação não goza mais da espontaneidade para redução do débito, nos termos do inciso III do § 2º do art. 11 da IN RFB nº 786/2007;

- também deixa consignado não ser possível apresentar provas documentais após a manifestação de inconformidade, nos termos do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

Notificada da decisão em 29/03/2012 (fl. 68), a Recorrente apresentou, no prazo, Recurso Voluntário (fls. 70-78), repisando as razões de sua manifestação de inconformidade, mas acrescentando, em síntese:

- que realizou a retificação da DCTF para tornar notório ao Fisco a existência do saldo de crédito. Mesmo a retificação tendo sido operada após o despacho decisório, este é um erro meramente formal e não pode retirar o direito à restituição do indébito;

- quanto à legitimidade, socorre-se do art. 166 do CTN para afirmar que assumiu o encargo do tributo, tendo em vista que devolveu ao fornecedor do serviço a quantia retida na fonte quando do pagamento da nota fiscal;

- afirma que pela contratação da prestação de serviços, a Recorrente realizou o pagamento do valor da nota fiscal, na monta de R\$ 508.021,00, mas que por um erro do seu sistema, realizou indevidamente a retenção das contribuições sociais na monta de R\$ 23.622,98;

- afirma que constatou o erro e devolveu o valor da retenção ao prestador de serviço, conforme comprovante de fls. 103-104, passando a ser o legitimado ativo para pleitear a restituição do indébito, nos termos do art. 166 do CTN, já que assumiu o ônus econômico da tributação;

- defende a possibilidade de apresentação de documentos após a manifestação de inconformidade, flexibilizando-se o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, em homenagem ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo;

- assim, deve-se garantir que se utilize de todos os meios de prova para comprovar a verdade do fato, afastando-se a verdade formal, para se atingir o mais próximo da verdade fática.

É a síntese do necessário

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

O recurso voluntário é tempestivo, merecendo ser conhecido e analisado em seu mérito.

Inicialmente, cumpre consignar que o processo administrativo se presta para a apuração do fato tributário e constituição definitiva do crédito tributário, confirmando-se, mesmo que em partes, um lançamento de ofício, tanto que o crédito apenas estará definitivamente constituído, no caso de haver impugnação, quando houver decisão administrativa mantendo-se o lançamento tributário, total ou parcialmente, sobre a qual não caiba mais recurso.

Desta feita, o processo administrativo tem um viés de busca da verdade dos fatos, fundado que está na verdade material, sendo possível flexibilizar o rigor formal de apresentação de provas quando se estiver diante de documentos, perícia, laudos e que tais, capazes de influir no convencimento do julgador, alterando-se o resultado do julgamento.

Por tal razão, caso seja uma prova essencial para o deslinde da causa, adota-se o formalismo moderado como medida de busca da verdade.

Dito isto, a Recorrente afirma ter juntado provas suficientes para subsidiar a argumentação de legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166 do CTN. Assim, caso o documento apresentado pela Recorrente em fls. 110 seja capaz de infirmar a r. decisão de piso, este documento será aceito.

Ao contrário dos fundamentos estampados na r. decisão de piso, o responsável tributário, obrigado por lei a recolher um tributo em substituição ao contribuinte, é sim sujeito passivo tributário. Isso porque o art. 165 do CTN prescreve caber ao *sujeito passivo* requerer a restituição do indébito por pagamento de um tributo indevido.

Os termos e palavras utilizados pelo legislador deve ser lido com coerência em relação ao texto legislado. Quando o CTN no art. 165 se refere ao "sujeito passivo" como titular do direito de repetição do indébito tributário, é no próprio texto legislado, ou mesmo em outros diplomas normativos, que se deve buscar o significado de "sujeito passivo".

A resposta para esta reflexão é encontrada no próprio CTN quando dispõe que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo. Para o CTN, portanto, o responsável tributário é um sujeito passivo da obrigação, juridicamente vinculado ao recolhimento do imposto, nos termos do art. 121, parágrafo único, II do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

*I - contribuinte, quando tenha **relação pessoal e direta** com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 165. **O sujeito passivo tem direito**, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: (grifei)*

Neste sentido, se somente for analisado o art. 165 do CTN, como feito na r. decisão guerreada, o responsável tributário teria legitimidade ativa para requerer a repetição do indébito tributário pois, ao contrário do que afirmado na r. decisão em referência, o responsável tributário é sim sujeito passivo.

Para as relações tributárias onde a lei define o contribuinte, mas também o responsável tributário para recolhimento do tributo por retenção na fonte, como no caso em análise, ambos os sujeitos, contribuinte e responsável, são, em princípio, juridicamente submetidos ao Fisco, salvo se a lei, ao definir o responsável, excluir o contribuinte da relação jurídica, conforme preceitua o art. 128 do CTN. Todavia, o art. 166 do CTN estabelece alguns parâmetros para a legitimidade ativa para requerer a repetição de pagamento indevido de tributo:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (grifei)

Analisando este dispositivo, percebe-se que há uma ressalva para o caso em análise. Nos casos de responsabilidade tributária, a lei elege um sujeito passivo que tenha uma relação indireta com o fato gerador da obrigação, mas que esteja suficientemente vinculado com o contribuinte para que possa se ressarcir do encargo do tributo recolhido em nome do contribuinte - quem tem essa relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 128 do CTN.

Assim, quando do pagamento do serviço ao prestador, como no caso, o responsável obrigado a recolher o tributo devido por este serviço faz uma retenção na fonte, entregando ao prestador do serviço apenas o montante líquido, com o desconto dos impostos, como forma de se ressarcir do encargo de um tributo devido pelo contribuinte.

Caso isso seja levado a efeito, o responsável transferiu o encargo econômico do tributo para o contribuinte, desta feita, não teria mais legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito, salvo se demonstrar estar autorizado pelo contribuinte a fazê-lo. O mesmo dispositivo ainda confere legitimidade ativa ao responsável, caso comprove que sofreu o encargo econômico do tributo, não repassando este ônus ao contribuinte.

Pois bem, a Recorrente afirma ter feito o pagamento do serviço contratado na monta de R\$ 508.021,00 com as devidas retenções na fonte das contribuições sociais no montante de R\$ 23.622,98 (alíquota da retenção 4,65% conforme art. 31 da Lei nº 10.833/2003), entregando ao fornecedor do serviço apenas o valor líquido da prestação.

No entanto, uma vez detectado que a retenção não era devida, realizou a devolução do montante de retenção na fonte, R\$ 23.622,98, para o fornecedor do serviço e, supostamente, juntou aos autos este comprovante em fls. 103-104. Ressalte-se, por oportuno, a Recorrente não explica e nem traz fundamentos para subsidiar seus argumentos de que a retenção das contribuições não era devida, já que pela descrição do serviço na nota fiscal de fls. 102 parece haver subsunção à norma que exige a retenção

Este comprovante, todavia, não se trata de extrato bancário, comprovante de transferência eletrônica (TED), cheque ou qualquer outra transação bancária ou financeira autenticada por instituição bancária capaz de demonstrar a devolução deste montante ao prestador de serviço. Ao contrário, trata-se de um documento simples, elaborado pela Recorrente, com as informações de valores, data e nome do fornecedor, mas apenas isso, não sendo capaz demonstrar uma devolução de um montante de tributo que resulte na conclusão de que a Recorrente sofreu o encargo econômico da operação. Não há nem mesmo uma correspondência entre as partes explicando o equívoco e acordando comercialmente que a devolução será realizada.

Assim, embora esta turma ordinária tenha o entendimento de que pode ser apresentadas provas após a impugnação, em nome de um formalismo moderado e em homenagem à verdade material, este documento juntado não se presta a comprovar o atendimento do art. 166 do CTN para fins de legitimar o pleito da restituição do indébito pelo responsável.

Ademais, no trato do suposto crédito resultante de um pagamento indevido, é essencial que a Recorrente demonstre a razão do pagamento indevido, o que não fica claro em nenhuma das peças apresentadas pela Recorrente.

Pela análise da motivação do despacho decisório que não homologou a compensação, constata-se que o fundamento é a falta de prova da liquidez e certeza do crédito pleiteado pela Recorrente. Para a não homologação da compensação, a Secretaria da Receita Federal consulta o sistema para acessar as informações declaradas pela Recorrente. Se na análise destes dados for constatada uma declaração de dívida tributária por DCTF e a DARF correspondente ao seu pagamento, não há pagamento a maior identificado, pois a DARF possui o mesmo valor da dívida declarada.

O significado que se extrai do despacho decisório é que a Recorrente apresentou o PER/DCOMP, mas não realizou a retificação da DCTF do período correspondente. Ressalte-se que a retificação das declarações pode ser feita antes ou depois do despacho decisório. Este critério temporal é irrelevante para fins de reconhecimento do direito creditório. No entanto, 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 provas idôneas, da existência do crédito. É necessário que o contribuinte apresente provas para fins de demonstrar o seu equívoco no preenchimento das declarações originais e da razão do recolhimento do tributo ter sido indevido.

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 nº 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, **mesmo no caso de uma a retificação posterior ao Despacho Decisório**, como é o caso em análise, não há impedimento para o deferimento da compensação quando acompanhada de provas documentais comprovando o 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.

Cabe, portanto, à Recorrente, a demonstração da origem e liquidez de seu crédito pleiteado. A Recorrente apenas trouxe aos autos a DCTF retificadora e alegações de que não era devido o pagamento das contribuições sociais por retenção na fonte. A razão do

porquê esse pagamento foi indevido não foi demonstrada, nem mesmo foi apresentada pela Recorrente uma discussão sobre o art. 30 da Lei nº 10.833/2003 para defender a tese de que o serviço contratado não se subsumia à hipótese de retenção na fonte.

Em que pese isso, a Instrução Normativa SRF nº 459/2004, instrui, em seu art. 1º, §2º, IV, que para a retenção na fonte devidos em razão de serviços profissionais relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000/1999, a retenção na fonte de contribuições sociais receberá os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda.

Analisando este dispositivo para o imposto de renda, o referido § 1º do art. 647 do Decreto nº 3000/1999, em seu item 17, estabelece que estarão sujeitos à retenção na fonte de imposto de renda, os pagamentos de pessoa jurídica à pessoa jurídica de direito privado decorrentes de prestação de serviços de engenharia, salvo se construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas.

Pelo que consta dos autos não há provas suficientes e nem é possível aferir qual foi o serviço prestado. Da análise da nota fiscal, percebe-se que é pagamento relacionado com um contrato de construção de um centro logístico, que certamente envolve diversas etapas. Mas à qual etapa do serviço de engenharia esta nota fiscal se refere? Pode ser uma etapa em que envolve construção de prédio, mas também pode não ser. Este esclarecimento do fato cabia ao Recorrente.

É assente o entendimento de que, nos de restituição e declaração de compensação, o ônus da prova da existência do crédito é do contribuinte, não tendo a Recorrente se desincumbido de tal tarefa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006

PROVA. APRECIÇÃO INICIAL EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES. PRECLUSÃO.

A apreciação de documentos não submetidos à autoridade julgadora de primeira instância é possível nas hipóteses previstas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 e, excepcionalmente, quando visem à complementar instrução probatória já iniciada quando da interposição da manifestação de inconformidade.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação.

(Acórdão 3002-000.234. Relatora LARISSA NUNES GIRARD. Data da Sessão 13/06/2018.) (grifos não constam do original)

No mesmo sentido, o ilustre conselheiro Leonardo O. de Araújo Branco, manifestou o entendimento de que nas declarações de compensação ou pedidos de restituição, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte:

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Processo nº 10530.900515/2009-13
Acórdão n.º **3301-005.671**

S3-C3T1
Fl. 111

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

(Acórdão 3401-005.408. Relatora Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Data da Sessão 24/10/2018.)

Isto posto, conheço do recurso voluntário, mas nego provimento.

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator