



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.910907/2012-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.285 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de setembro de 2020
Recorrente EBRAE EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 25/11/2009

RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROVAS DO ERRO COMETIDO.

A retificação da DCTF em momento anterior ou mesmo posterior à emissão do Despacho Decisório não impede a homologação da DCOMP e o reconhecimento do direito creditório, todavia, mostra-se essencial que tal retificação esteja suportada por provas documentais hábeis e idôneas, capazes de demonstrar o erro cometido no preenchimento da Declaração original.

ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

A comprovação da certeza e liquidez do crédito, ou seja, da sua existência e valor, é ônus que se atribui ao contribuinte que pleiteia o reconhecimento daquele direito.

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. PROVA TARDIAMENTE
APRESENTADA. APRECIÇÃO.**

À luz do princípio da verdade material, pode-se apreciar prova tardiamente apresentada, desde que esta guarde vínculo com as razões de defesa e seja capaz de comprovar a liquidez e a certeza do crédito vindicado.

**ESCRITURAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS PARA
FAZER PROVA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE.**

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/BHE (fls. 42 a 45):

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 41861027, emitido eletronicamente em 03/01/2013, referente ao PER/DCOMP nº 21138.36410.300710.1.3.04-0701.

O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de COFINS, Código de Receita 2172, no valor de R\$6.237,51, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 25/11/2009.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA.

Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O interessado apresentou manifestação de inconformidade, alegando que o direito creditório utilizado no PER/DCOMP, no valor de R\$4.381,52, existe e está comprovado pela DCTF retificadora e DARF em anexos. Alega que a retificação da DCTF depois do despacho decisório não interfere na presente demanda.

O órgão de primeira instância administrativa julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, sob os fundamentos de que:

- Se o Darf indicado como crédito foi utilizado pelo próprio contribuinte para pagamento e compensações, a decisão da RFB de indeferir o pedido de restituição ou de não homologar a compensação está correta. Assim, para modificar o fundamento desse ato administrativo, cabe ao recorrente demonstrar erro no valor por ele declarado ou nos cálculos efetuados pela RFB;
- A retificação da DCTF atesta apenas a alteração do valor do débito anteriormente confessado, mas não comprova o erro que levou ao suposto pagamento indevido ou

a maior do tributo apurado originalmente, de forma a conferir a necessária certeza e liquidez ao crédito postulado.

O contribuinte foi intimado acerca do Acórdão que julgou a impugnação em 27/03/2015, conforme “AR” anexado ao presente processo (fls. 46). Insatisfeito com o teor da decisão, em 27/04/2015 interpôs Recurso Voluntário (fls. 56 a 83), alegando, resumidamente, o que se segue:

- Em razão do princípio da verdade material, que norteia o processo administrativo fiscal, não se poderia olvidar da existência do direito creditório no valor apontado na DCOMP, que se comprovaria por meio de DCTF retificadora, DARF e cópia dos Livros Diário e Razão;
- Tendo promovido auditoria interna para revisão de sua escrituração contábil, verificou que o suposto débito informado em DCTF original não existia, havendo recolhimento a maior, o que motivou a apresentação de DCTF retificadora;
- O fato desta Declaração retificadora ter sido apresentada após ciência do Despacho Decisório não poderia servir como fundamento para a alegação de que as mesmas não são hábeis a fazer prova em favor da Recorrente;
- O art. 170 do CTN traria a garantia do contribuinte poder compensar créditos tributários com seus créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, tendo sido apresentado nos autos prova “cabal e inequívoca” de que possuiria, de fato, direito a créditos de tal natureza;
- O DACTON e a DCTF retificadores, trazidos ao processo, seriam elementos de prova a demonstrar a existência do crédito;
- Acrescenta-se que o entendimento manifestado no acórdão combatido seria indevido, porquanto a decisão negligenciou e desconsiderou as informações prestadas pela Recorrente através das Declarações retificadoras, em dissonância com o princípio da verdade material;
- Uma vez que o procedimento administrativo se nortearia pelos princípios da finalidade e informalidade, a interpretação da norma deveria garantir a realização do fim público a que se dirige, carecendo apenas confirmar se a DCTF (meio utilizado pela Recorrente), ainda que eivada de vício de natureza meramente formal, atendeu ao fim de dar ciência ao Fisco da existência do crédito.

Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

De acordo com o precedentemente relatado, trata-se de DCOMP, na qual se pleiteia o reconhecimento de crédito da COFINS relativa ao PA 10/2009, não homologada por Despacho Decisório da unidade de origem da RFB sob o fundamento de que o pagamento em questão fora utilizado para quitação de outro débito indicado em DCTF original, decisão esta que foi mantida por acórdão da DRJ.

Examinando os autos, verifica-se que cerne da divergência gira em torno da comprovação da existência do indébito, manifestando-se a autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que o conjunto probatório não seria suficiente para provar o excesso de pagamento alegado na DCOMP e nas razões postas na Manifestação de Inconformidade.

Na fase de impugnação, constata-se que o sujeito passivo não apresentou escrituração contábil-fiscal, planilha, notas fiscais nem quaisquer documentos aptos a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado, restringindo-se a juntar as DCTF original e retificadora.

Diante de tal panorama, considero não assistir razão à recorrente no que concerne à alegação de ausência de busca da verdade material pelo órgão julgador, que teria, segundo item da peça recursal, negligenciado e desconsiderado as informações prestadas pela Recorrente.

Na decisão guerreada, a autoridade julgadora de primeira instância não olvidou os argumentos de defesa. Não é este o caso. O fundamento do Acórdão recorrido é o de que, tendo o impugnante afirmado acerca da ocorrência de erro de preenchimento da DCTF e da existência de crédito em seu favor, não trouxe aos autos elementos a dar suporte as suas alegações.

A demonstração de certeza e liquidez do crédito, que não se faz tão somente com a entrega de DCTF, é requisito indispensável à qualquer compensação, de acordo com o que preceitua o art. 170 CTN¹, dispositivo citado, inclusive, na peça recursal. No mesmo sentido, a leitura do art. 373 do CPC, diploma de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, impõe ao recorrente a devida comprovação do fato constitutivo do seu direito:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

¹ 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.

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

(...)

Uma vez importado para o processo administrativo fiscal, o princípio em comento teve assento nos arts. 15 e 16, inc. III, do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 15 – A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com todos os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(Grifei)

Note-se que, a retificação da DCTF, antes ou mesmo após a emissão do Despacho Decisório, não é fato impeditivo do deferimento de pedido de restituição/ressarcimento ou de homologação de DCOMP. Por isso, a data em que a DCTF retificadora foi transmitida não é relevante na análise geral do direito creditório.

Tal entendimento foi esposado no Parecer Normativo COSIT no 2, de 28 de agosto de 2015, de emissão da própria RFB, no qual expressamente se esclarece que *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 IN RFB nº 1.110, de 2010.*

Ou seja, mesmo que o contribuinte apresente sua DCTF retificador após o Despacho Decisório, é possível que o crédito seja reconhecido.

Entretanto, para que procedimentos de análise da DCOMP tenha tal desfecho, a retificação da DCTF deve estar acompanhada de provas documentais hábeis e idôneas (escrituração contábil e fiscal) que comprovem o erro cometido no preenchimento da declaração original, tal como estabelecido no §1º do art. 147 do CTN, *verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Acerca do princípio da verdade material, é certo que o julgador administrativo deve voltar-se em busca do que realmente ocorreu na situação colocada nos autos, descabendo, entretanto, substituir o recorrente na sua obrigação de produção de provas do fato que alega. Para que as investigações possam eventualmente prosseguir, cabe ao contribuinte fornecer, ao menos, robustos elementos indiciários, relativamente ao que se afirma.

Passando já à análise dos documentos carreados ao processo, verifica-se que novas peças foram juntadas em fase de Recurso Voluntário.

Em regra, os elementos de prova devem ser apresentados em conjunto com a impugnação, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo, conforme dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972². A juntada de documentos posteriormente à impugnação deve encontrar amparo nas exceções descritas nas alíneas “a” a “c” do citado § 4º.

Contudo, a jurisprudência do CARF inclina-se no sentido de que, em se tratando de Despacho Decisório de emissão eletrônica, o princípio da verdade material é capaz de relativizar a formalidade do § 4º, quando a prova trazida tardiamente possa dar solução ao processo, encerrando a “verdade” dos fatos, como se pode verificar das Ementas dos Acórdão das 3ª e 1ª Turmas da CSRF, a seguir reproduzidos:

Acórdão nº 9303-009.835

Seção 10/12/2019

Relator LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Data do Fato Gerador: 30/10/2003
PER/DCOMP. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A
APRECIÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.
Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário, após o julgamento de primeira instância administrativa, podem excepcionalmente serem apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material. Situação que se apresenta comum quando o indeferimento da compensação é efetuado por meio de Despacho decisório eletrônico no qual não são apresentados ao contribuinte orientações completas quanto aos documentos necessários à comprovação do direito de crédito.

Acórdão nº 9303-007.855

Sessão 22/01/2019

² Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

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

Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO

PROVAS. VERDADE MATERIAL.
Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando comprovam inequivocamente a certeza e liquidez do direito creditório declarado na Declaração de Compensação (Dcomp) transmitida.

Assim sendo, entendo que os novos documentos que guarnecem o Recurso Voluntário, consistentes em folhas dos Livros Diário e Razão, devem ser acolhidos, examinados e considerados na formação da convicção manifestada neste voto.

Embora o recorrente faça referência nas razões recursais à juntada do DACTON, ressalto a falta da aludida Declaração nos autos, tanto o original, quanto o retificador. Essa lacuna probatória prejudica a confirmação da tese de defesa, porquanto é no DACTON que se demonstra a apuração da COFINS e a coerência do lançamento da contribuição em DCTF, se feito a menor ou a maior e se há algum erro naquele procedimento.

Cumprido observar que, em face das informações contidas na decisão de primeira instância administrativa, não houve retificação do DACTON até a data de emissão daquele Acórdão. A Declaração original estaria ainda com o status de “Ativa”.

A análise dos registros efetuados no Livro Razão indicam o registro de pagamento a maior a título de COFINS, no valor pleiteado na DCOMP, qual seja, R\$ 6.237,51. Todavia, no Livro Diário, o mesmo valor está registrado como pagamento a maior de PIS, fato que indica inconsistência nos registros contábeis da pessoa jurídica. Tal incorreção foi, inclusive, objeto de menção no corpo do Recurso Voluntário, conforme se segue transcrito:

Contudo, por um equívoco de natureza formal, crédito de COFINS no valor de R\$ 6.237,51 (seis mil, duzentos e trinta e sete reais e cinquenta e um centavos) foi escriturado no livro diário como pagamento a maior de PIS (doc. 2). O erro se repetiu com o PIS – repise-se, registrado corretamente no livro razão – que foi escriturado no montante de R\$ 1.351,46 (mil, trezentos e cinquenta e um reais e quarenta e seis centavos), contudo, como pagamento a maior de IRPJ.

A escrituração mantida pelo contribuinte produz prova a seu favor, desde quando livre de emendas, lacunas e rasuras, bem como respaldada em documentos hábeis, de acordo com o que dispõe o art. 967 do Decreto 9.580/2018, que regulamenta a tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ:

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Todavia, tal previsão já existia desde a edição do Decreto-lei nº 1.598/1977:

Art 9º-(...)

§ 1º. 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.

No tocante às formalidades a serem observadas na escrituração, estabelece o art. 2º, caput e § 2º, do Decreto-lei nº 486/1969:

Art 2º A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

§ 1º (...)

§ 2º Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamentos de estorno.

O que se vê, na espécie, é a existência de erro na escrituração e a divergência entre os registros levados a efeito no Livro Diário e no Razão, quando confrontados um ao outro. É dizer, havendo equívoco nos registros, as informações contidas nos assentamentos contábeis não se prestam a fazer prova em favor da recorrente.

Nota-se, ademais, que, além da DCTF retificadora e das referidas folhas dos Livros Diário e Razão, não foram carreados aos autos demais elementos, aptos a comprovar a ocorrência do alegado erro material e a existência do crédito, assistindo razão à decisão recorrida, na medida em que esta esteve fundamentada precisamente na ausência de comprovação do direito creditório.

Diante de todo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo