



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.912729/2016-86  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-003.663 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 14 de junho de 2023  
**Recorrente** INSTITUTO CLAUDIA MARQUES DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2013

RETIFICAÇÃO DE DIPJ. ERRO DE FATO. PN Nº 2/2015. SÚMULAS CARF Nº 164.

A retificação da DIPJ, após a prolação do despacho decisório, não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre o erro, por meio de prova idônea (contábil e fiscal), conforme aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015 e da Súmula CARF nº 164.

PER/DCOMP. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não dispensa a comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de Acórdão n.º 107-010088, proferido pela 9ª Turma da DRJ07, em 12 de julho de 2021, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Trata o presente processo de compensação, na qual a interessada acima qualificada empregou alegado crédito oriundo de saldo negativo de tributo.

A compensação não foi homologada porque, segundo o parecer (fls. 368 e ss) que embasou o despacho decisório de fls. 371, o valor do crédito não foi confirmado.

Frisou, a autoridade fiscal, que a interessada fora intimada, por três vezes, a apresentar documentos que comprovassem seu pretense direito creditório.

Eis a imagem do que mais importa no aludido parecer:

Na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica –DIPJ original, exercício 2014, período de apuração 2013, apresentada em 30/06/2014 (fls. 108 a 150), verifica-se, na Ficha 06A – Demonstração do Resultado, que o interessado havia declarado R\$ 5.995.751,40 na Linha 05, a título de Receita de Prestação de Serviços no Mercado Interno, apurando resultado negativo na Linha 73 –Resultado do Período de Apuração (R\$ -1.513.779,31).

Contudo, no extrato das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, referentes ao ano de 2013, apresentadas pelas fontes pagadoras dos serviços prestados pelo interessado (fl. 194), o montante anual das receitas é de R\$ 12.941.010,62, ou seja, superior ao declarado pelo interessado em sua DIPJ/2014.

(...)

Finalmente, a intimação foi atendida, com a apresentação dos documentos de fls. 230 a 338 e os seguintes esclarecimentos:

- Os comprovantes de rendimentos dos serviços prestados com retenção na fonte em 2013;

- Retificou a DIPJ/2014, alterando a Receita de Prestação de Serviços para R\$ 12.878.935,62, sob a alegação de erro formal de preenchimento, e enviou cópia da declaração retificadora, apresentada em 30/09/2016;
- Relação e cópias das notas fiscais de prestação de serviços de 2013.

Analisando a DIPJ/2014 retificadora (fls. 151 a 193), constatou-se que, mesmo com a alteração no valor da receita (Linha 05 – Ficha 06A), o Resultado do Período de Apuração (Linha 73) se manteve idêntico ao da declaração retificada, ou seja, negativo em R\$ -1.513.779,31. Para tanto, o valor da Linha 44 – Despesas Operacionais – foi retificado de zero para R\$ 6.883.184,22.

Como o interessado nada mencionou sobre tais despesas, foi intimado a justificar o referido valor, por meio do Termo de Intimação Fiscal SAORT nº 064/2016, de 05/11/2016 (fls. 339 a 342), com ciência em 18/11/2016 (fl. 343).

(...)

Portanto, de acordo com a resposta do interessado, o valor de R\$ 6.891.705,96 foi lançado como provisão de receita na DIPJ/2013 e estornado como despesa na DIPJ/2014, por não ter se concretizado.

(...)

De acordo com tais disposições, não poderia haver a transferência de receita não realizada de 2012 para o ano seguinte, na forma de despesa operacional, gerando lucro líquido negativo na apuração de 2013. O correto seria efetuar a retificação do valor da receita na DIPJ/2013, período de apuração de 2012

Por conseguinte, numa simulação simples, expurgando a despesa declarada de R\$ 6.891.705,96 na Linha 44 da Ficha 06A da DIPJ/2014, o Resultado do Período de Apuração passaria a ser positivo de R\$ 5.360.738,92 (Linha 73) e o Lucro Real apurado na Ficha 12A também seria positivo, deixando de existir saldo negativo de CSLL.

Inconformada com a denegação de seu intento, da qual tomou ciência em 28/12/2016 (fls. 373), a interessada interpôs, em 24/01/2017 (fls. 390), a manifestação de inconformidade de fls. 391 e ss, pela qual, em síntese, defendeu o instituto da provisão.

Por seus termos, disse o seguinte:

“Considerando que a Norma Brasileira de Contabilidade estabelece a necessidade da constituição das provisões para efeito da avaliação patrimonial e de resultado nas empresas, com bases nos princípios da Prudência e da Competência, entre outros, é importante salientar que as perdas nos recebimentos de créditos, instituídas pelo Regulamento de Imposto de Renda, também serão dedutíveis para efeito de cálculo do referido imposto quando forem efetivamente contabilizados, como de fato ocorreu no caso em tela.

Ademais, **a lei 6.404/76 das sociedades por ações, em seu artigo 183 e 184 também estabelece a necessidade de contabilização das provisões retificadoras do Ativo, Passivo e contas de resultado. Assim, seguindo a mesma premissa, o Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99), em seu artigo 274, § 1º, menciona que o lucro líquido deve ser apurado com base na referida lei 6.404/76.**

(...)

**Desta forma**, depreende-se pelo artigo 27 4, § 1o do Regulamento de Imposto de Renda **que os valores provisionados a maior ou a menor devem ser escriturados** e consequentemente influenciarão no resultado líquido, originando desta forma, um lucro ou prejuízo, ajustável, de forma a chegar ao lucro tributável.

Assim, desta maneira, como houve um ajuste das receitas operacionais, em virtude das retificações efetuadas na DIPJ 2014, ano base 2013, resultando em resultado negativo na ordem de R\$ 1.513.779,31”.

Ocorre que a 9ª Turma da DRJ07 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, cuja decisão restou assim ementada:

DIPJ. RETIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. CONDIÇÕES. Com vistas à confirmação de direito creditório empregado em Per/DComp, as informações declaradas em DIPJ podem ser retificadas, mas isso não afasta o ônus do sujeito passivo de provar, por meio de sua escrituração e dos documentos que lhe suportam, a apuração do saldo de tributos no período informada na declaração retificadora.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPARCIALIDADE. VERDADE MATERIAL. No processo administrativo o Estado é, ao mesmo tempo, parte e juiz. Tal desigualdade fundamental tem de ser compensada por uma atuação absolutamente imparcial. Por isso, a busca pela verdade material não autoriza o julgador a substituir os interessados na produção das provas.

#### **Manifestação de Inconformidade Improcedente**

#### **Direito Creditório Não Reconhecido**

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário com as seguintes alegações:

“(…)

#### **II – PRELIMINAR DE MÉRITO – NULIDADE DO DESPACHO DE DECISÓRIO.**

Demonstrada a existência na interpretação de fato no preenchimento do PER/DCOMP, necessária é a revisão do lançamento tributário, isso porque a fase administrativa do processo tributário busca a aferição da legalidade do lançamento, sendo verdadeiro instrumento a proporcionar a eficiência administrativa, um dos princípios insculpidos no caput do art. 37 da Constituição Federal, evitando-se o contencioso judicial desnecessário e a indevida movimentação da máquina pública em maiores proporções.

Em que pese o fato do acórdão recorrido não ter conhecido a Manifestação de Inconformidade, indispensável mencionar a estrita relação do não conhecimento com a falta de fundamentação.

Não obstante, a Manifestação de Inconformidade foi tempestivamente apresentada e preencheu os requisitos formais estabelecidos em lei, sendo que seu mero “não conhecimento” implica no cerceamento do direito de defesa da Recorrente, o que poderia configurar até mesmo causa suficiente para declaração da nulidade da decisão, conforme preceitua o art. 59 do Decreto 70.235/72.

Ora, é sabido que o grande volume de obrigações acessórias presente na legislação tributária brasileira possibilita a ocorrência que pequenos equívocos de preenchimento que, em verdade, não revelam o direito substancial do contribuinte.

Deste modo, este E. CARF consolidou entendimento no sentido de que, em busca da eficiência, a verdade material deve nortear o procedimento administrativo. Reiteradas decisões se pronunciaram sobre o tema: (...)

Por essa razão, observando-se o devido processo legal e ampla defesa (art. 5, LIV, LV CF) combinados com outros princípios que norteiam o processo administrativo, entre eles o destacado princípio da eficiência, o presente recurso merece conhecimento por esse E. Conselho.

### **III - DO MÉRITO – CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO ORIGINAL - DO PODER “DEVER” DE REVISÃO DO ATO ADMINISTRATIVO**

A teor do disposto no artigo 145 do Código Tributário Nacional - CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: i - impugnação do sujeito passivo; ii - recurso de ofício; iii - iniciativa de ofício das autoridades administrativas, nos casos previstos no art. 149.

O art. 53 da Lei nº 9.784/99, dispõe: (...)

A legislação do Processo Administrativo Fiscal - PAF, regulada no Decreto nº 70.235/1972, também prevê a possibilidade de revisão do lançamento no curso do processo de julgamento, que pode se verificar a partir de diligências e/ou perícias realizadas no curso do processo.

Por óbvio, pode parecer forçoso afirmar ser um “dever” da fiscalização a revisão de ofício quando se está diante de “erro de fato” cometido pelo próprio contribuinte no preenchimento de suas declarações. Contudo, esse dever se infere em benefício da própria administração federal, pois, diante da revisão praticada, o movimento da máquina pública será mitigado, evitando-se o contencioso judicial desnecessário.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Coordenação-Geral de Tributação - Parecer COSIT nº 38/2003, tratou da possibilidade do “dever” de revisão de ofício do crédito tributário, tendo assim ementado o seu parecer: (...)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: REVISÃO DE OFÍCIO DE LANÇAMENTO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO DE DECLARAÇÃO. DISPENSA TOTAL OU PARCIAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO EXTINTO. INEXISTÊNCIA DE PRAZO.

**Inexiste prazo para que a autoridade administrativa reveja de ofício o lançamento ou retifique de ofício a declaração do sujeito passivo a fim de eximi-lo total ou parcialmente de crédito tributário não extinto.**

DÉBITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. SOLICITAÇÃO DE BAIXA À PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL.

Na hipótese de o débito tributário lançado ou declarado já ter sido inscrito em Dívida Ativa da União, a revisão de ofício do lançamento ou a retificação de ofício da declaração está condicionada à baixa da inscrição pela Procuradoria da Fazenda Nacional e à devolução do respectivo processo à Secretaria da Receita Federal.

Câmara Superior de Recursos Fiscais também ementou entendimento no sentido de ser possível a revisão do lançamento de ofício quando verificada a evidente ocorrência de erro material no preenchimento do documento fiscal:

**DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - O lançamento de ofício efetuado com base na declaração do contribuinte é passível de alteração, quando evidente a ocorrência de erro material no preenchimento do documento fiscal.** (Câmara Superior do CARF Processo n.º 13162.000020/2001-69, 20.06.2007)

Desta forma é plenamente cabível a revisão da decisão em comento, à medida que restou evidente o erro cometido pela Recorrida quando do indeferimento ao direito creditório manifestado através das PER/DCOMP's.

Por essa razão, se faz necessária a revisão de ofício do lançamento tributário, reconhecendo-se o erro de fato cometido e considerando-se o saldo credor pleiteado de R\$ 111.634,12.

#### **IV - DA VALIDADE DOS LANÇAMENTOS - INDEVIDA GLOSA POR PRESUNÇÃO.**

Caso este E. Conselho entenda pela impossibilidade de baixa em diligência, a Recorrente destaca que o lançamento tributário, bem como sua manutenção, esposada no v. acórdão recorrido, foram pautados em mera presunção, sendo de rigor sua reforma.

A presunção, neste caso, deve ser desconsiderada, pois se mostra totalmente arbitrária.

Em matéria de deduções devidamente contabilizadas e suportadas em documentos idôneos e não sendo posto em causa a questão do pagamento, como é o caso dos autos, cabe à Fiscalização a demonstração de que as deduções não seriam cabíveis, seja porque realmente não seriam usuais ou necessárias à manutenção da atividade produtora, seja porque os documentos que as embasaram não seriam hábeis a comprovar a sua necessidade ou efetividade.

O Art. 923 do RIR/99 estabelece que “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

O artigo 924 do RIR/99, por sua vez preceitua que “**cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na sua escrituração**”. (...)

Por essa razão, o saldo Negativo apurado no período de 2012 deve ser mantido e, conseqüentemente, merecem guarida as estimativas mensais compensadas sob a égide do crédito, compondo-se o saldo negativo discutido no presente, sendo de rigor a reforma do v. acórdão recorrido.

#### **V - DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DA UNIÃO FEDERAL**

Outra questão que necessita ser considerada por este I. Órgão Julgador é o efetivo enriquecimento sem causa da União Federal, isso se mantendo o indeferimento ao reconhecimento do crédito.

O enriquecimento sem causa pode ser definido como o acréscimo de bens que, em detrimento de outrem, se verificou no patrimônio de alguém, sem que para isso tenha havido fundamento jurídico.

Trazendo à baila conceitos do direito privado, verifica-se que o artigo 876 do Código Civil determina que todo aquele que recebeu o que não era devido, tem a obrigação de restituir.

O mesmo conceito deve ser aplicado à presente relação entre a Recorrente a União Federal, uma vez que a moralidade é um dos princípios basilares da administração pública e está insculpido no caput do art. 37 da CF.

Com efeito, caso não seja revisto o lançamento tributário pautado em simples erro de fato, diga-se, plenamente possível de ser sanado por este I. Órgão Julgador será destinado aos cofres públicos o saldo creditório de R\$ 111.634,12 de forma arbitrariamente indevida.

Sendo assim, tendo em vista que o ordenamento jurídico brasileiro é regido pelo princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, é de rigor a revisão do lançamento tributário em tela, para considerar o crédito existente para satisfação da compensação pretendida.

#### **V - PEDIDO**

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento de seu pleito, requer que seja acolhido o presente Recurso Voluntário para reformar o v. acórdão recorrido, para que, ao fim, seja integralmente reconhecido o seu direito creditório tal como pleiteado, com a consequente homologação da íntegra das compensações então declaradas.”

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

#### **Preliminarmente**

#### **Da Inexistência de Nulidade do Despacho Decisório**

A Recorrente aduz ser nulo o Despacho Decisório ante a demonstração da *“existência na interpretação de fato no preenchimento do PER/DCOMP, necessária é a revisão do lançamento tributário, isso porque a fase administrativa do processo tributário busca a aferição da legalidade do lançamento, sendo verdadeiro instrumento a proporcionar a eficiência administrativa, um dos princípios insculpidos no caput do art. 37 da Constituição Federal, evitando-se o contencioso judicial desnecessário e a indevida movimentação da máquina pública em maiores proporções”*. Alega, ainda, *“fato do acórdão recorrido não ter conhecido a Manifestação de Inconformidade”*.

Contudo, equivocou-se a Recorrente, pois, ao contrário do alegado, a decisão de piso conheceu a manifestação de inconformidade, porém, negou-lhe provimento por insuficiência probatória na comprovação da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

Por outro lado, não há se falar em nulidade do despacho decisório já que foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. Assim, este ato contém todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

De fato, o enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Assim, as formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

### **No Mérito**

Conforme já relatado, o presente processo versa acerca de compensação não homologada porque, segundo o parecer (e-fls. 368 e seguintes) que embasou o despacho decisório de e-fls. 371, o valor do crédito não foi confirmado, ainda que a autoridade fiscal tivesse intimado a , interessada por três vezes, a apresentar documentos que comprovassem seu pretensão direito creditório.

Sobre a questão, assim constou no acórdão de piso:

“(…)

Passando-se ao mérito, assinale-se que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), passível de restituição ou de ressarcimento, inclusive crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, observando-se o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e demais normas que tratam da matéria.

Podem ser utilizados, inclusive, créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento, desde que referido pedido se encontre pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da Declaração de Compensação.

A compensação, efetuada mediante a Declaração de Compensação gerada pelo Programa PER/DCOMP, extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

Constatada pela RFB durante do prazo de cinco anos a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, contado da ciência do procedimento.

No caso ora examinado, a interessada alega erro de preenchimento, não apenas na DIPJ afeta ao caso, como naquela referente ao ano-calendário anterior. Aduz que faltou informar, na declaração mais antiga, uma provisão de receita que, depois, precisou estornar na declaração seguinte.

Curiosamente, agindo como agiu a interessada, a receita antes não oferecida à tributação apareceu, mas o resultado não se alterou. Graças a coincidência do estorno em mesma monta.

Diante de tal quadro, com razão, o parecer que sustentou o despacho decisório assinalou a impropriedade da medida tomada pela interessada que, a toda evidência, considerou apenas os sinais matemáticos das linhas que preencheu em suas DIPJ, ignorando a natureza jurídica dos valores que estava informando.

Diferentemente do que alegou a defesa da interessada, a questão aqui não é a relevância ou a validade da realização de provisões, mas a aderência da provisão efetuada à realidade.

Num contexto como o desses autos, em que foi triplamente oportunizado à interessada – por meio de três intimações em momentos consideravelmente espaçados – apresentar suas razões para a discrepância entre a receita que declarou e a informada por suas fontes pagadoras, o mínimo que se esperaria é que a reversão de uma provisão de receita que elide mais da metade do rendimento tributável fosse corretamente aposta em declarações retificadoras transmitidas já sob a égide de uma verificação fiscal.

Isso porque, ainda que se admita que a retificação da DIPJ seja medida apta a realinhar os valores que lá passaram a constar com os da Per/DComp antes transmitida, é preciso ter em mente que a demonstração dos atributos de liquidez e certeza, ônus do sujeito passivo que realiza compensação tributária, a teor do artigo 170 do CTN, é proviência além da mera operação matemática para que passe a ocorrer a coincidência entre os valores apurados (DIPJ) e empregados em compensação (Per/DComp).

Entretanto, a simples retificação da não afasta o dever de o contribuinte comprovar a origem do crédito alegado na declaração de compensação, mediante a apresentação das provas que possuir junto à manifestação de inconformidade, nos termos do artigo 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235/72.

Ao alegar a existência de direito creditório em seu favor, argumentando que apurou saldo negativo de tributo na forma da nova DIPJ, gerada somente após conhecer o vício em sua declaração antes transmitida, cabe ao contribuinte apresentar documentação contábil-fiscal comprobatória, para sustentar a sua alegação. Afinal, a DIPJ é uma síntese da apuração contábil efetuada pelo sujeito passivo.

Acerca da produção de provas, nos termos dispostos no artigo 923 do RIR/99 - vigente à época dos fatos -, 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.

Dessa forma, os registros contábeis e demais documentos fiscais acerca do real valor devido do tributo no período de apuração em questão são indispensáveis para que se comprove a existência do direito creditório indicado no Per/DComp.

No caso dos autos, a interessada informa ter procedido à posterior retificação da DIPJ, deixando de apresentar a escrituração contábil e fiscal, bem como a documentação que a acoberta.

Nesse contexto, é preciso esclarecer que o princípio da verdade material não suplanta a necessária segurança jurídica da relação jurídico-tributária que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo, quer em sede de lançamento, quer em sede de compensação/restituição.

De certo que a Fazenda há de perquirir a verdade material sobre os fatos que se apresentam, mas, mais certo ainda, é que há de haver limites ao poder de manifestar-se em erro para o contribuinte. Se assim não for, estar-se a revelar a fórmula para, por exemplo, jamais ter uma compensação não homologada (ou uma restituição indeferida): basta confessar supostos equívocos para, assim, reabrir a análise inaugural do feito e, acaso sobrevenha nova denegação, confessar supostos novos equívocos, numa interminável aventura jurídica. Evidentemente, o Direito Tributário não se presta a isso.

Nessa linha de ideias, assim já se manifestou o ministro Herman Benjamin (REsp nº 1.389.892):

*"Pensar o contrário implicaria subverter o ordenamento jurídico, conferindo ao administrado o poder de "ressuscitar", tantas vezes quantas lhe fossem possíveis e/ou convenientes, a hipótese de suspensão de exigibilidade." (g.n.)*

E sobre a necessária afeição do julgador administrativo para com as normas processuais, vale aprender a lição dos mestres Adilson de Abreu Dallari e Sérgio Ferraz (*In: Processo Administrativo*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 53): (...)

Não se pode efetuar lançamentos imprecisos ou mal fundamentados para, na fase de julgamento, robustecê-los com novos argumentos, nova fundamentação ou com juntada de provas. Do mesmo modo que não se admite que o sujeito passivo patrocine seu direito da forma mais precária possível, na fase pré-processual - quase que utilizando a autoridade homologadora de seus atos como mero preposto consultivo-revisor - para, apontados os erros no patrocínio, por-se a aperfeiçoar seus atos, antes nada diligentes.

Sabidamente, alertando contra o fetichismo pela verdade material por parte do julgador administrativo, o professor Marcos Vinícius Neder (*In: Processo Administrativo Fiscal Comentado*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2010. p. 426) assim ensinou: (...)

Nos termos da Lei nº 5.172/66 (CTN), a liquidez - montante determinado do crédito - e a certeza - prova incontestável - do direito creditório alegado são pressupostos da compensação tributária:

*"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 encargo de provar os sobreditos atributos - liquidez e certeza - recai sobre o declarante da compensação, titular do direito alegado.

Se o direito alegado não preencher os requisitos legais de liquidez e certeza, não poderá ser reconhecido".

Em sede recursal, a Recorrente alegou que a decisão recorrida deveria ser reformada para que o saldo Negativo apurado no período de 2012 fosse reconhecido como direito creditório a ser compensado. Assim, pleiteou a revisão de ofício do lançamento tributário, com o reconhecimento do erro de fato cometido e a consideração do saldo credor pleiteado de R\$ 111.634,12.

Contudo, analisando os autos, entendo não assistir razão à Recorrente. Explique-se.

Inicialmente, importa destacar que, de fato, a retificação da DCTF/DIPJ, de acordo com o Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 28 de agosto de 2015<sup>1</sup>, não impede que o direito creditório pleiteado no Per/Dcomp seja comprovado por outros meios.

Inclusive, a Súmula CARF n.º 164 deve ser aplicada ao caso sob análise.

---

<sup>1</sup> Conclusão 22. Por todo o exposto, conclui-se:

- a) 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;
- b) 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 n.º 1.110, de 2010;
- c) retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo;
- d) o procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB n.º 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP;
- e) a não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB n.º 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios;
- f) o valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996; e
- g) Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo n.º 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53. (grifos acrescentados)

## Súmula 164

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Portanto, de fato, não há óbice à retificação da DCT/DIPJ F após a emissão do despacho decisório, ou mesmo que a declaração não tenha sido retificada, desde que o contribuinte logre êxito em comprovar documentalmente as alterações promovidas, e, por conseguinte, a liquidez e certeza de seu crédito, por força do princípio da verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos o que não se deu *in casu*. Afinal, o ônus da prova de demonstrar explicitamente a liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado recai sobre a Recorrente<sup>2</sup>.

Vale ressaltar que, a retificação das informações declaradas por iniciativa da própria declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro de fato<sup>3</sup> em que se funde (§ 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional). Ou seja, a comprovação em destaque, portanto, é condição para admissão da retificação da DCTF realizada, quando essa, como no caso dos autos, reduz tributos. E assim não procedeu a Recorrente ao deixar de instruir com documentos contábeis demonstrando o erro de fato e origem do direito creditório pleiteado

Aliás, conforme determinam os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, exceto nos casos em que a lei, por disposição especial, atribua a ele o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Em tempo, a exigência para comprovação do direito alegado está prevista no Código de Processo Civil, em seu art. 333:

---

<sup>2</sup> Cabe à Recorrente a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao Erário para a instrução do processo a respeito dos fatos e dados contidos em documentos existentes em seus registros internos, caso em que deve prover, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias (art. 36 e art. 37 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

<sup>3</sup> Apenas nas situações mediante comprovação do erro em que se funde de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e erros de escrita ou de cálculos podem ser corrigidas de ofício ou a requerimento da Requerente. O erro de fato é aquele que se situa no conhecimento e compreensão das características da situação fática tais como inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o procedimento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. A este poder/dever corresponde o direito de a Recorrente retificar e ver retificada de ofício a informação fornecida com erro de fato, desde que devidamente comprovado. Por inexatidão material entendem-se os pequenos erros involuntários, desvinculados da vontade do agente, cuja correção não inove o teor do ato formalizado, tais como a escrita errônea, o equívoco de datas, os erros ortográficos e de digitação. Diferentemente, o erro de direito, que não é escusável, diz respeito à norma jurídica disciplinadora e aos parâmetros previstos nas normas de regência da matéria. O conceito normativo de erro material no âmbito tributário abrange a inexatidão quanto a aspectos objetivos não resultantes de entendimento jurídico tais como um cálculo errado, a ausência de palavras, a digitação errônea, e hipóteses similares. Somente podem ser corrigidas de ofício ou a pedido do sujeito passivo as informações declaradas a RFB no caso de verificada circunstância objetiva de inexatidão material e mediante a necessária comprovação do erro em que se funde (incisos I e III do art. 145 e inciso IV do art. 149 do Código Tributário Nacional e art. 32 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo

Assim, caberia à Recorrente ter dialogado com acórdão de piso, que deixou claro que o encargo de provar os sobreditos atributos - liquidez e certeza - recai sobre o declarante da compensação, titular do direito alegado”, e ter produzido, nos autos, um conjunto probatório de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado.

Ora, à míngua de tal comprovação, inexistindo documentação idônea que comprove a retenção de valor superior àquele considerado pelas autoridades administrativa e julgadora de primeira instância para fins de restituição/compensação, não há reparos a fazer na decisão objurgada.

Destarte, diferentemente do alegado da Recorrente, os supostos erros de fato indicados na peça recursal não podem ser corroborados, uma vez que os autos não estão instruídos com os assentos contábeis obrigatórios acompanhados dos documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal além daqueles já constantes nos autos e minuciosamente analisados. Repise-se, a falta de elementos probatórios faz persistir a dúvida sobre a liquidez e certeza do crédito, bem como do efetivo oferecimento à tributação receita financeira, que haveria de ser dirimida nos autos, e não o foi, pois que é exigência do art. 170 do CTN.

Ressalta-se que, mesmo em grau de recurso voluntário a jurisprudência do CARF tem aceitado a juntada de documentos posteriormente à manifestação de inconformidade, em homenagem ao princípio da verdade material do formalismo moderado, desde que esclareça pontos fundamentais na ação. Contudo, a Recorrente não juntou documentos em sede recursal e os constantes no processo foram devidamente analisados pela DRJ sem qualquer comprovação do direito creditório em discussão.

Por fim, quanto ao pleito de retificação de ofício das DCTF's, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 08, de 03 de setembro de 2014, traz esclarecimentos sobre o procedimento de revisão, retificação e cancelamento de ofício de débitos confessados, cuja competência é da autoridade administrativa preparadora (art. 149 do Código Tributário Nacional - CTN). A autoridade administrativa pode rever e retificar de ofício o autolancamento mediante declaração de confissão de dívidas do sujeito passivo a fim de eximi-lo total ou parcialmente de crédito tributário não extinto (Parecer COSIT nº 38, de 12 de setembro de 2003).

Lado outro, o Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, prevê:

Art. 290. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRF) compete gerir e executar, no âmbito da respectiva região fiscal e de acordo com a distribuição dos processos de trabalho pela SRRF, as atividades de cadastros, de arrecadação, de controle, de cobrança, de recuperação e garantia do crédito tributário, de direitos creditórios, de benefícios fiscais, de fiscalização, de revisão de ofício, de atendimento e orientação ao cidadão, de controle aduaneiro e de vigilância e repressão.

Sendo assim, os argumentos pertinentes sobre a revisão de ofício dos débitos confessados em DCTF's, aduzidos na peça recursal, não podem ser acatados, já que cabe à Unidade de Origem a revisão de ofício e a cobrança dos débitos tributários confessados em Per/DComp.

Ante o exposto, por ausência de prova, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça