



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



**Processo nº** 10680.934141/2009-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-004.535 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de julho de 2020  
**Recorrente** AVG MINERAÇÃO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não incide na hipótese de nulidade o despacho decisório que, mesmo de forma sintética, apresente os elementos de fato e de direito suficientes para a compreensão da motivação do ato administrativo e possibilite o exercício pleno do direito de defesa.

DECISÃO DE PISO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não incorre em hipótese de nulidade a decisão de primeira instância que indeferiu de forma fundamentada o pedido de perícia considerada desnecessária pela autoridade julgadora.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Os pedidos de diligência e perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para dar suporte à constituição do direito ao crédito pleiteado. Desta forma, afiguram-se desnecessários e devem ser indeferidos.

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

Ano-calendário: 2008

PER/DCOMP. ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DCTF. COMPROVAÇÃO. ÔNUS.

Incumbe à contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado em PER/DComp. No caso, deveria ter comprovado com elementos da escrita contábil e fiscal o alegado erro de fato no preenchimento da DCTF que teria levado ao indeferimento do crédito.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DCTF. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Na sistemática do lançamento por homologação, a DCTF é instrumento hábil e competente para a constituição do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do despacho decisório e da decisão de piso, por indeferir o pedido de perícia e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, substituída pela Conselheira Suplente Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## **Relatório**

Tratam os presentes autos do Pedido de Ressarcimento/Restituição – PER n.º 24876.79264.280809.1.3.04-9312, por meio do qual a contribuinte formalizou crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (cód. 2484) relativa ao mês de março de 2008 no valor original de R\$ 81.268,41.

O crédito foi utilizado na respectiva Declaração de Compensação para compensar débitos de responsabilidade da contribuinte.

Em Despacho Decisório, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte – DRF/BHE indeferiu o crédito e não homologou as compensações declaradas.

A fiscalização identificou um DARF com recolhimento de CSLL (cód. 2484) em 05/05/2008 no valor de R\$ 83.153,83. Este valor foi inteiramente utilizado para a quitação de um débito de CSLL (cód. 2484) de 03/2008 declarado pela contribuinte no valor de R\$ 83.153,83. Assim, a razão apontada pela fiscalização para o indeferimento do crédito foi a inexistência de pagamento indevido ou a maior.

Irresignada com a decisão da DRF/BHE, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade.

Preliminarmente, pugnou pela declaração da nulidade do despacho decisório em razão da ausência de motivação do ato. Cito trecho que resume a matéria:

Assim, à medida que o Despacho Decisório em epígrafe sequer indicou os pressupostos de fato e de direito que o determinaram, carecendo, por completo, de justificativa, o que dirá suficiente, para a não consideração do crédito declarado pela Suplicante, encontra-se o mesmo viciado.

Em verdade, restou a Suplicante, notificada da não homologação do seu pedido através de um **formulário padrão**, aproveitado pela autoridade administrativa para a inserção dos dados básicos pertinentes ao caso, sem se ater as considerações do crédito e débito declarados e a possibilidade (ou não) do encontro de contas pelo Fisco.

Quanto ao mérito, alegou que havia efetuado um pagamento indevido de estimativa de CSLL, pois teria apurado saldo credor no mês 03/2008 por meio de balanço/balancete de suspensão. Destaco suas palavras:

2. Ocorre que, em 05.05.2008, em acordo às regras de apuração do Lucro Real Anual, sendo optante do Regime de Estimativa Mensal - *utilizando-se, na ocasião, de balancete de suspensão ou redução para obtenção da base de cálculo* - a Suplicante efetuou o recolhimento do imposto relativo ao mês de março de 2008, no valor de R\$ 83.153,83 (Oitenta e três mil cento e cinquenta e três reais e oitenta e três centavos), conforme se infere de arrecadação em anexo (doc. n. 03, anexo).

3. Entretanto, para o mês de competência em debate, e segundo a apuração com base em levantamento de balancete, e mediante aproveitamento de base negativa acumulada de meses anteriores, não haveria tributo a recolher. restando, em verdade, saldo negativo de R\$ 41.315,93 (Quarenta e um mil trezentos e quinze reais e noventa e três centavos).

Tal informação pode ser fielmente comprovada através da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2009 (doc\_ n.º 04, anexo), apresentada pela Requerente em 31.08.09, na qual se discrimina a composição da base de cálculo da contribuição.

Assim, em homenagem ao princípio da verdade material, pugnou pela reforma da decisão da DRF/BHE e pela homologação da compensação declarada. Requereu, também, a realização de prova pericial.

Em primeira instância, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. O Acórdão n.º 02-33.854 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 05/05/2008

## COMPENSAÇÃO - ESTIMATIVA MENSAL PAGA A MAIOR.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve o pagamento indevido ou para compor o saldo negativo anual de IRPJ ou de CSLL.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A razão essencial para o indeferimento do pedido foi a impossibilidade de repetição de estimativa de IRPJ e CSLL. Segundo a autoridade julgadora de primeira instância, os valores das estimativas deveriam compor saldo negativo no momento do ajuste anual. Reproduzo excerto que trata da matéria:

Quanto ao mérito, mesmo que se confirme a diferença entre o valor do débito de estimativa de CSLL e o respectivo recolhimento, não se pode homologar a compensação pretendida na DCOMP objeto deste processo.

O recolhimento apontado como a maior do que o devido têm código de receita 2484, ou seja, é de antecipação mensal por estimativa.

[...]

Do dispositivo acima, tem-se que a pessoa jurídica pode suspender ou reduzir o pagamento da contribuição devida em cada mês, desde que demonstre, com base em balancetes de suspensão ou redução, que os "*valores acumulados já pagos*" excedem a contribuição calculada com base no lucro real do período em curso. O período de apuração compreendido no balancete vai de janeiro até o mês a que ele se referir. Portanto, todos os recolhimentos de antecipações mensais efetuados no ano-calendário até o mês do balancete representam pagamentos com DARF da contribuição incidente sobre o resultado nele apurado, referente ao período de apuração em curso. Independe, para serem assim considerados, que os valores anteriormente pagos tenham sido calculados com base em receita bruta ou em balancete.

Portanto, a lei não admite a imediata restituição de valores pagos a título de antecipação mensal, quer com base na receita bruta, quer com base em balancete, mas cria sistema que permite ao contribuinte administrar as antecipações de maneira a quitar, durante o ano, valor o mais próximo possível do tributo devido sobre o lucro real anual. Foi nesse sentido que a norma permitiu a suspensão ou a redução dos pagamentos de antecipações, com base em balanços ou balancetes mensais.

Só é possível avaliar a existência de crédito passível de restituição ou compensação comparando-se o valor do tributo apurado sobre o lucro real anual com as deduções admitidas na ficha 17 da DIPJ, entre as quais estão as antecipações mensais pagas. Ao final do ano, apura-se a CSLL anual e dela é deduzido, entre outras parcelas, o valor da CSLL mensal efetivamente paga. Se a soma dos valores pagos durante o ano acrescido das demais deduções superar a contribuição calculada com base no lucro real anual, apura-se saldo negativo de CSLL a pagar. Só este saldo negativo é passível de restituição ou compensação.

De acordo com o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o

saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período. Idêntica disposição foi mantida no art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005.

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual, em síntese, reiterou as alegações lançadas na manifestação de inconformidade. Na peça recursal, pugnou pela declaração de nulidade do despacho decisório, pela declaração de nulidade da decisão recorrida para conversão do feito em diligência e, no mérito, pelo acolhimento do recurso e a homologação da compensação declarada.

Em essência, era o que havia a relatar.

## **Voto**

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

À partida, é preciso lembrar que o procedimento de fiscalização, ao examinar o PER/DComp em tela, resumiu-se a verificar se o DARF apontado como origem para o crédito pleiteado efetivamente poderia configurar um pagamento indevido ou a maior.

Neste procedimento, a fiscalização localizou um débito de CSLL declarado pela contribuinte que correspondia exatamente ao pagamento efetuado. A conclusão lógica era que o pagamento havia sido integralmente utilizado para quitar o débito de CSLL constituído pelo sujeito passivo conforme as regras atinentes à sistemática do lançamento por homologação.

O ato de indeferimento do crédito pleiteado e de não homologação da compensação declarada, diante da situação fático-jurídica posta para exame, não merece reparos.

Todavia, abre-se no processo administrativo fiscal a possibilidade de a contribuinte demonstrar que cometeu um erro de fato no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e que, apesar desse erro, tem direito ao crédito pleiteado.

Nesse contexto, portanto, incumbe à recorrente comprovar a liquidez e certeza do crédito formalizado por meio do PER/DComp.

Traçado esse quadro inicial, passo ao exame das questões preliminares.

**Nulidade do despacho decisório.**

A recorrente defendeu a nulidade do despacho decisório por ausência de motivação, conforme se pode observar no trecho abaixo:

9. Conforme mencionado, o despacho em face do qual a ora Recorrente se insurgiu cingiu-se a fundamentar na inexistência do crédito constante da declaração apresentada pela Suplicante e a indicar como enquadramento legal os artigos 165 e 170 do Código Tributário Nacional - CTN e 74, da Lei n.º 9.430/96.

O que se observa, portanto, é que o Despacho Decisório em referência carece de qualquer motivação que lhe confira validade, a teor das garantias constitucionalmente previstas e dos artigos 2º da Lei n.º 9.784/99 e 31 do Decreto n.º 70.235/72.

[...]

Assim, à medida que o Despacho Decisório em epígrafe sequer indicou os pressupostos de fato e de direito que o determinaram, carecendo, por completo, de justificativa, o que dirá suficiente, para a não consideração do crédito declarado pela Suplicante, encontra-se o mesmo viciado.

Em verdade, restou a Suplicante, notificada da não homologação do seu pedido através de um **formulário padrão**, aproveitado pela autoridade administrativa para a inserção dos dados básicos pertinentes ao caso, sem se ater às considerações do crédito e débito declarados e a possibilidade (ou não) do encontro de contas pelo Fisco.

Tenho que a tese da contribuinte não deve ser acolhida.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal estão listadas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

De acordo com a inteligência do dispositivo, somente dariam azo à nulidade os defeitos na fundamentação do ato administrativo – no caso, do despacho decisório – que truncassem o efetivo exercício à ampla defesa. Não é o caso dos autos.

É cediço que os procedimentos de revisão de PER/DComp são céleres, entretanto, verifico que a autoridade fiscal registrou no ato administrativo todos os elementos necessários à caracterização do fato que fundamentou o indeferimento do crédito pleiteado.

De forma clara, a fiscalização identificou o DARF que foi apontado pelo sujeito passivo como origem do crédito. Também identificou de maneira inequívoca o débito ao qual o pagamento havia sido inteiramente alocado. Ao cotejar pagamento com débito declarado, a fiscalização demonstrou não haver pagamento indevido ou a maior.

Da mesma forma, ao citar os artigos 170 do CTN e 74 da Lei n.º 9.430/96, a autoridade fiscal fundamentou o indeferimento na norma que exige que o crédito deve gozar de liquidez e certeza. Uma vez que a fiscalização demonstrou não haver crédito, não se configurou a hipótese de compensação do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96.

A fundamentação, embora sintética, é suficiente para a perfeita compreensão do ato administrativo. Destaco as palavras da autoridade fiscal:

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.

Assim, mesmo que de forma sintética, a motivação do ato administrativo traz todos os elementos de fato e de direito necessários à sua compreensão e, desta forma, mostra-se suficiente para o pleno exercício do direito de defesa.

Portanto, neste ponto, voto por afastar a preliminar de nulidade do despacho decisório.

### **Nulidade da decisão de piso.**

No que tange ao pedido de nulidade da decisão de piso, a recorrente não apresentou maiores alegações, resumindo-se a requerer nos seguintes termos:

Sucessivamente, requer seja anulado o acórdão recorrido, com conversão do feito em diligência para realização da prova técnica requerida.

As hipóteses de nulidade de decisões de primeira instância são listadas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 acima transcrito.

Na espécie, não vislumbro que tenha ocorrido qualquer cerceamento do direito de defesa. Sobre o pedido de perícia, a autoridade julgadora manifestou-se nos seguintes termos:

A Requerente também protesta pela produção de prova pericial, com fito de arrimar suas razões de discordância contra a não homologação da compensação pleiteada.

Conforme já mencionado, formula quesitos, já transcritos anteriormente no relatório dessa decisão.

Pois bem, não obstante, deve ser levado em conta que perícia visa dirimir eventuais controvérsias circunstanciais que, decerto, não é o caso dos presentes autos.

Reportemo-nos, pois, ao ensinamento de De Plácido e Silva in "Vocabulário Jurídico", vol. III, 12a ed., Editora Forense - RJ, 1993, pág. 352. Segundo ele o vocábulo "perícia" expressa:

*"Do latim pen fria (habilidade, saber), na linguagem jurídica designa especialmente, em sentido lato, a diligência realizada ou executada por peritos, a fim de que se esclareçam ou se evidenciem certos fatos. Significa, portanto, a pesquisa, o exame, a verificação, acerca da verdade ou da realidade de certos fatos, por pessoas que tenham reconhecida habilidade ou experiência na matéria de que se trata..."*

*...A perícia, segundo o princípio da lei processual, é portanto a medida que vem mostrar o fato, quando não haja meio de prova documental para mostrá-lo, ou quando se quer esclarecer circunstâncias, a respeito do mesmo, que não se acham perfeitamente definidas." (grifamos)*

A luz de tal ensinamento, desde logo se conclui que, na hipótese, a providência assoma desnecessária. Isso porque, justifica-se a perícia, tão somente, nos casos em que apenas pelo exame das peças dos autos, a autoridade tributária não tenha condições de formar convicção suficiente, ensejando, pois, o pronunciamento de técnico especializado.

Não sendo o caso, ela há de ser indeferida quando a prova do fato independe do conhecimento especial de técnicos ou quando for desnecessária em vista de que os elementos coligidos aos autos são suficientes.

No presente caso, qualquer análise a ser procedida por perito, além de não depender de conhecimento especial de técnico, afigura-se desnecessária ante a constatação de que os documentos já aportados aos autos são suficientes para que o julgador firme a sua convicção acerca do litígio, tendo em vista que o processo foi instruído com cópias de documentos, bastantes, nas circunstâncias, para o perfeito entendimento e solução do litígio.

Conforme explicitado, ante as peculiaridades do processo em tela, tendo em vista a substância, pois, dos elementos juntados aos autos, a produção de prova pericial além de desnecessária é descabida, pois que sua realização configura procedimento prescindível, por não contribuir para um possível deslinde da questão em análise. Portanto inócua.

Assim Sendo, com estes fundamentos e com fulcro nos arts. 18, 28 e 29, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, reputa-se desnecessária, prescindível e insubsistente a produção de prova pericial, rejeitando-se, liminarmente, o requerimento.

Nos dizeres do artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72, as diligências e perícias consideradas desnecessárias pela autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção motivada, devem ser indeferidas. Tal indeferimento deve ser devidamente fundamentado nos termos do artigo 28 do mesmo diploma normativo.

A autoridade julgadora de primeira instância procedeu exatamente conforme a previsão legal citada..

É oportuno ressaltar que a decisão tomada pela autoridade julgadora *a quo* baseou-se exclusivamente em questão de direito: a impossibilidade jurídica, em seu entendimento, de repetição de estimativa de CSLL, posto que esta deveria compor eventual saldo negativo da contribuição na apuração anual. Diante da razão de decidir, não haveria mesmo necessidade de produção de qualquer prova pericial.

Assim, não vislumbro lesão ao direito de defesa que dê azo à declaração de nulidade da decisão da DRJ/BHE.

Neste ponto, portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### Mérito.

Conforme asseverado anteriormente neste voto, a fiscalização, ao examinar o PER/DComp em tela, identificou a inexistência de pagamento a maior de CSLL. Tal conclusão foi arrimada no cotejo entre o pagamento realizado (DARF) e o débito de CSLL declarado pela contribuinte em DCTF.

Tendo sido o pagamento inteiramente alocado ao débito constituído pela contribuinte, não havia saldo a repetir. Essa era a realidade fático-jurídica posta para exame da fiscalização.

Entretanto, como dito, no processo administrativo fiscal abre-se a possibilidade de a contribuinte comprovar que incidira em erro de fato ao declarar em DCTF o débito de estimativa de CSLL (cód. 2484) no mês 03/2008 no valor de R\$ 83.153,83.

De pronto, é preciso afastar uma questão. Em que pese a robusta fundamentação apresentada pela autoridade julgadora de primeira instância, a possibilidade de repetição de pagamento indevido ou a maior de estimativa de IRPJ ou CSLL é matéria que foi pacificada neste Conselho Administrativo por meio da Súmula CARF nº 84:

É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Todavia, embora se afaste esse óbice de natureza eminentemente jurídica, é necessário que a contribuinte comprove a liquidez e certeza do crédito pleiteado nos termos exigidos pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional – CTN.

A partir do relato acima, vê-se que a controvérsia posta para análise é essencialmente probatória.

A recorrente alega que cometeu um erro de fato no preenchimento da DCTF. Nesta esteira, a recorrente alega que a apuração correta da estimativa de CSLL do mês 03/2008 está estampada na DIPJ e que a DCTF não constitui dívida. Vejamos suas palavras:

13. E nem se diga que o não reconhecimento do crédito se justifica no fato de que, *in casu*, somente a DIPJ do contribuinte, relativamente à rubrica e período em tela, atestou a inexistência de valor devido de CSLL.

É que a manutenção de informação equivocada, *in casu* na DCTF, não constitui instrumento inequívoco e irrefutável de confissão de dívida.

Primeiro, porque as Declarações Fiscais não alteram a realidade dos fatos ou são aptas a constituir, **por si só**, fatos jurídicos.

A rigor, a qualificação jurídica de um fato, isto é, a aptidão dele para produzir efeitos tributários, a exemplo do surgimento de uma obrigação tributária ou a existência de crédito compensável, não decorre da vontade declarada do contribuinte, por se tratar de competência exclusiva das autoridades administrativas, em razão do artigo 142 do CTN. Esta é a lição de HUMBERTO ÁVILA, *in verbis*:

[...]

E é exatamente fundamentado no princípio da verdade material, que rege os atos administrativos, que o artigo 149 do C.T.N. prevê a possibilidade de revisão de ofício do lançamento também nos casos em que ele tenha sido efetuado com base nas declarações prestadas pelo contribuinte.

Inclusive, à luz dos preceitos esculpidos nos artigos 29, 36 e 37 da Lei n.º 9.784/99, cabe à autoridade julgadora administrativa, primordialmente, a condução da instrução probatória do processo, devendo agir inclusive de ofício.

Impende destacar, no entanto, que a DCTF não é mera declaração de informações de interesse da administração. Na sistemática do lançamento por homologação, a apresentação da DCTF, em razão de seu caráter de confissão de dívida, constitui o crédito tributário. Acerca da matéria, já me manifestei no Acórdão n.º 1401-004.241, de 13/02/2020:

Como dito, é incontroverso que os créditos tributários ora em discussão foram declarados em DCTF. Assim, o que está sob exame são os efeitos dessas declarações. De forma mais específica, é preciso entender se, durante todo o tempo, a DCTF teve o condão de constituir os créditos tributários.

Para começar a responder essa questão, é preciso buscar o fundamento legal que autorizou a Receita Federal a criar a DCTF. É preciso voltar ao Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984. O parágrafo 1º do artigo 5º do diploma legal autorizou o Ministro da Fazenda a instituir obrigações acessórias com caráter de confissão de dívida:

*Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.*

*§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983.*

*§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei n.º 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983. (grifei)*

A competência para instituir as obrigações acessórias acima foi delegada pelo Ministro da Fazenda ao Secretário da Receita Federal por meio da Portaria MF n.º 118/84:

*O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, RESOLVE:*

*Nº 118 - I - Delegar ao Secretário da Receita Federal a competência que lhe foi atribuída pelo artigo 5º do Decreto-lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984.*

*II - Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação.*

Portanto, a criação da DCTF por meio da Instrução Normativa SRF n.º 129/86 estava ancorada na norma legal veiculada pelo artigo 5º do Decreto-Lei n.º 2.124/84.

Alguns pontos da norma legal precisam ser destacados.

O primeiro ponto é que **o crédito tributário é constituído pelo sujeito passivo**. Tal previsão legal se coaduna com a sistemática do lançamento por homologação de que trata o artigo 150 do Código Tributário Nacional, pois, espontaneamente, antes de qualquer ação da administração, o sujeito passivo deve formalizar a existência de seu débito perante o sujeito ativo e tem a obrigação de antecipar o pagamento.

Segundo, vale ressaltar que o crédito tributário é o objeto da relação obrigacional que envolve o sujeito ativo e o sujeito passivo decorrente da realização da hipótese de incidência da Regra Matriz de Incidência Tributária. **O crédito tributário é o montante devido ao sujeito ativo em decorrência do fato jurídico tributário. Não se confunde crédito tributário com “saldo a pagar”**. O “saldo a pagar” nada mais é que a parcela do crédito tributário que não foi adimplida pelo sujeito passivo.

Terceiro, a própria DCTF, no seu nascedouro, conforme dicção da norma legal, configurava confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

Em resumo, a norma jurídica individual introduzida pelo sujeito passivo por meio da DCTF é a obrigação tributária decorrente do fato jurídico tributário, que tem como objeto o crédito tributário. A DCTF é instrumento hábil para exigir o crédito tributário e não apenas o “saldo a pagar”.

Assim, a questão posta na espécie é a desconstituição de débito declarado por meio de DCTF, que requer a comprovação de qual é o débito condizente com a verdade material. Em outras palavras, se o contribuinte equivocou-se na DCTF e declarou débitos maiores do que os devidos, deve comprovar o erro e qual o montante efetivamente devido.

É preciso lembrar que, de acordo com artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, o contribuinte deve apresentar na impugnação *"os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir"*.

No mesmo sentido, o artigo 373, I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, determina que incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Entretanto, a contribuinte não logrou fazer tal prova. A mera apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, não tem o condão de fazer prova do montante efetivamente devido. A DIPJ é mera declaração unilateral de informações de interesse da administração.

A demonstração do erro de fato na declaração do débito de CSLL no mês 03/2008 deve estar devidamente suportada por comprovação robusta, lastreada na escrituração contábil e fiscal, com base em documentos hábeis e idôneos. No caso específico, não desborda lembrar que a suspensão da estimativa de CSLL somente pode ser feita mediante levantamento de balanço/balancete de suspensão. Sequer esse documento foi juntado aos autos.

Neste sentido, é recorrente o posicionamento deste Conselho, conforme se pode observar nos seguintes julgados:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

**DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DE INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. 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. (Acórdão CARF n.º 9202-007.516, de 31/01/2019)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 24/11/2005

**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.**

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do Despacho Decisório não é condição para a homologação das compensações. Contudo, a referida declaração não tem o condão de, por si só, comprová-lo. É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais. (Acórdão CARF n.º 9303-006.937, de 13/06/2018)

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Exercício: 2001

**DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

A simples retificação de DCTF, para alterar valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

No caso concreto não se trata de simples erro formal. Caso as alegações da Recorrente fossem verídicas (não comprovou), estaria-se diante de um verdadeiro erro material em toda a apuração do exercício, que não pode ser sanada e acatada pelo Fisco sem provas cabais da existência do crédito alegado.

**RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo. (Acórdão CARF n.º 1401-003.560, de 13/06/2019)

O que pode observar é que a contribuinte procurou contornar a questão da necessidade de comprovação do erro de fato na DCTF por meio da argumentação de que a DCTF não configuraria a constituição do crédito tributário. Vejamos a passagem do recurso voluntário:

13. E nem se diga que o não reconhecimento do crédito se justifica no fato de que, *in casu*, somente a DIPJ do contribuinte, relativamente à rubrica e período em tela, atestou a inexistência de valor devido de CSLL.

É que a manutenção de informação equivocada, *in casu* na DCTF, não constitui instrumento inequívoco e irrefutável de confissão de dívida.

Ora, a própria recorrente afirma que seu pedido está amparado somente pela DIPJ. Não é isso que exige a lei. A suspensão do pagamento da estimativa de IRPJ e CSLL exige o levantamento de balanço ou balancete de suspensão conforme previsto no artigo 230 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), em vigor na época dos fatos ora sob análise:

Art.230.A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, **desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º).

§1ºOs balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, §1º):

I-deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II-somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§2ºEstão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, §2º, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º).

§3ºO pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, §3º, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º).

§4ºO Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, §4º, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º). - grifei

Assim, considerando que a recorrente não logrou comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, voto, neste ponto, por negar provimento ao recurso voluntário.

### Perícia.

A possibilidade de a autoridade julgadora determinar a produção de provas por meio de diligência e perícias é prevista no artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

É cristalino, segundo a dicção do dispositivo legal, que as diligências e perícias têm como utente o julgador. A autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção motivada é que avaliará a necessidade de eventual diligência ou perícia, indeferindo aquelas que forem consideradas desnecessárias.

Entretanto, o dispositivo deve ser interpretado em conjunto com a disposição do artigo 16 do mesmo decreto:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Vê-se que a contribuinte tem o ônus de apresentar as provas que possuir. Portanto, os pedidos de diligência ou perícia não devem suprir a inércia da parte em apresentar os elementos probatórios que possua. No caso sob exame, um pedido de perícia não supre o ônus de apresentar os elementos probatórios necessários – que são inerentes à escrita contábil e fiscal da própria contribuinte – para a comprovação do alegado erro material na DCTF.

Destarte, entendo que a perícia é desnecessária e, portanto, voto por indeferi-la.

O entendimento aqui esposado encontra respaldo na jurisprudência do CARF, como se pode observar nos seguintes julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano - calendário: 2003

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido pela autoridade julgadora o pedido de perícia desnecessário para o deslinde da questão. A diligência ou perícia não se presta a suprir a deficiência na instrução probatória por parte da recorrente ou do Fisco. (Acórdão CARF n.º 1401-004.225, de 13/02/2020)

DILIGÊNCIA. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferida a diligência que, além de não preencher os requisitos formais previstos no art.

16, inciso IV, e § 1º, do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 10 da Lei 8.748/1993, também é desnecessária, tendo em vista que, para comprovar os fatos alegados na impugnação, bastaria a juntada, aos autos, da documentação comprobatória, nos termos do art. 15 do Decreto n.º 70.235/1972. (Acórdão CARF n.º 1202-00.554, de 28/06/2011)

**Conclusão.**

Voto por afastar as preliminares de nulidade do despacho decisório e da decisão de piso, por indeferir o pedido de perícia e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira