Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.912895/2012-50

Processo nº	10830.912895/2012-50
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-008.330 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de outubro de 2020
Recorrente	ADELBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ADESIVOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 24/12/2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição/ressarcimento ou a declaração de compensação apresentados desacompanhados de provas quanto ao montante do direito creditório devem ser indeferidos/não-homologados.

O contribuinte deve trazer ao processo elementos comprobatórios de suas alegações, tais como sua Escrituração Contábil-Fiscal e os documentos que lhe dão suporte, como notas fiscais e/ou contratos. Ausentes tais elementos, a simples apresentação de documentos produzidos unilateralmente pelo recorrente sequer podem ser considerados indícios aptos a motivar a requisição de uma diligência fiscal.

RETIFICAÇÃO DA DCTF. REDUÇÃO DO DÉBITO INICIALMENTE DECLARADO.

Nos termos do art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, João Paulo Mendes Neto, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente em exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luís Felipe de Barros Reche.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Belo Horizonte (DRJ-BHE) neste presente voto:

> **O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório** nº rastreamento 41108435 **emitido eletronicamente** em 05/12/2012, referente ao PER/DCOMP nº 14614.78877.230911.1.3.04-9838.
>
> O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de COFINS, Código de Receita 5856, no valor de R$68.755,27, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 24/12/2008.
>
> **De acordo com o Despacho Decisório**, a partir das características do DARF descrito no PerDcomp 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 PerDcomp. 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.
>
> DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE
>
> **Cientificado do Despacho Decisório, o interessado apresenta manifestação de inconformidade alegando, em síntese**:
>
> - que a empresa tem por objeto social a fabricação de adesivos e selantes, bem como a fabricação de sabões e detergentes sintéticos, estando sujeita à apuração de IRPJ pelo lucro real e também enquadrada na sistemática não cumulativa do Pis e Cofins;
>
> **- que na apuração da COFINS, competência 30/11/2008, a Manifestante incluiu erroneamente na base de cálculo dessa contribuição créditos de aquisições do mercado interno e de importações**;
>
> - que em razão da inclusão indevida de créditos de IPI, bem como da nova apuração de COFINS referente à competência de agosto 30/11/2008, a Manifestante incorreu no pagamento indevido da contribuição no montante de R$89.203,67, recolhido em 24/12/2008;
>
> **- que procedeu à retificação do Dacon, de modo a excluir as receitas provenientes dos créditos de IPI, que ocasionaram o pagamento indevido desta contribuição**;
>
> **- que realizou também a retificação da DCTF, de modo a convalidar a retificação no Dacon**;

Documento nato-digital

> - que as retificações procedidas geraram para a Manifestante o direito ao crédito, sendo passível de compensação com qualquer tributo administrado pela RF.
>
> Requer a reavaliação do Despacho Decisório.

A 2ª Turma da DRJ-BHE, em sessão datada de 29/07/2014, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 02-58.256, às fls. 95/98, com a seguinte ementa:

> DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.
>
> Não se admite compensação com crédito que não se comprova existente.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-BHE em 23/09/2014 (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 100), apresentou Recurso Voluntário em 22/10/2014, às fls. 103/121, repetindo, basicamente, as mesmas alegações da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE POR ERRO MATERIAL

Alega o Recorrente que deve ser anulada a decisão proferida pela DRJ, haja vista a existência de erro material consubstanciado nas alegações do órgão *a quo* de que o contribuinte teria afirmado que seu crédito surgiu em razão da inclusão indevida de créditos de IPI na base de cálculo do PIS, quando, na verdade, os créditos mencionados tratavam-se de contribuições ao PIS e à COFINS.

Analisando a Manifestação de Inconformidade apresentada, verifiquei que os argumentos expostos pelo contribuinte foram os seguintes, *in verbis*:

> A RFB, no despacho decisório objeto desta manifestação de inconformidade, apresentou o seguinte demonstrativo:
>
> (...)
>
> Ou seja, considerou que a Impugnante efetuou um pagamento em DARF de COFINS, no valor de R$134.016,31, compensou parte com débitos da própria contribuição, no valor de R$116.069,35 e o saldo na PER/DCOMP 20486.28331.310811.1.3.04-3307.

Documento nato-digital

Ocorre que o valor apurado e devido da Cofins, da competência 11/2008 era de R$44.812,64 e não de R$ 116.069,35, conforme demonstrou a Requerente, mediante a entrega da DACON em 31.08.2011 e da DCTF - Retificadora 10.18.45.96.93-60.

Assim, como já haviam sido compensados valores na PER/DCOMP 20.486.28331.310811.1.3.04-3307, ainda restava a ser compensado um saldo credor original de R$ 68.755,27 e, corrigido até a data da compensação, de R$ 87.539,21, conforme demonstrativo abaixo:

(...)

Destarte, a Impugnante, mediante a entrega da PER/DCOMP 14614.78877.230911.1.3.04-9838, compensou o valor de R$23.485,02, relativamente ao PIS e R$ 64.054,19, referente à Cofins, ambos da competência Ago/2011.

Ainda que a empresa contribuinte tenha retificado a DACON, em 31.08.2011, momento em que fez as correções necessárias e, em data anterior ao despacho decisório, a SRFB continuou a considerar como sendo devido a título de Cofins o valor de R$ 116.069,35.

O resumo constante em f1. 21 da DACON demonstra que o valor da COFINS devida era de R$ 402.880,22, sendo que, deduzidos os créditos existentes, relativos à aquisições do mercado interno e às importações, remanescia um valor a ser recolhido de R$44.812,64.

Por sua vez, a empresa apurou, equivocadamente, e efetuou o recolhimento em DARF, em 24.12.2008, do valor de R$134.01,31, ou seja, efetuou recolhimento a maior, passível de compensação, nos termos da IN RFB no 900, de 30 de dezembro de 2008, já revogada pela IN RFB no 1300, de 20 de novembro de 2012.

Confrontando-se a DCTF - original – Recibo 34.59.52.80.74-31 e a Retificadora - Recibo 01.93.89.15.00-03 com a última DCTF Retificadora - Recibo 10.18.45.96.93-60, contata-se que o valor originalmente informado ao fisco federal era, de fato, de R$116.069,35, enquanto que o correto, já retificado e informado, é de R$44.812,64.

A DRJ, por sua vez, fundamentou sua decisão nos seguintes termos:

O contribuinte alega que o crédito aproveitado pela requerente decorre de erro na apuração do tributo e que retificou suas declarações.

O art. 170 do CTN, por sua vez fixa como pressuposto para que possa ser feito o encontro de contas com a Fazenda Nacional que os créditos estejam revestidos de liquidez e certeza comprovada pela demonstração do *quantum* recolhido indevidamente, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, consistente na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, a comprovar a efetiva natureza da operação, a ocorrência do fato gerador do tributo, a base de cálculo e a alíquota aplicável, para o fim de se conferir a existência e o valor do indébito tributário.

Assim, em que pese as retificações efetuadas, pela defesa, têm-se que na fase processual em que se encontra o processo, são aplicadas à manifestação de inconformidade as mesmas regras do Processo Administrativo Fiscal, previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, conforme está previsto no parágrafo 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

(...)

Nestes termos, os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, exigem a apresentação das provas pelo Contribuinte no momento do recurso (no caso, a manifestação de inconformidade), como segue:

(...)

Documento nato-digital

> No Processo Civil, o ônus da prova cabe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito (Código do Processo Civil – CPC, art. 333). No Processo Administrativo Fiscal não há uma regra própria, por isso utiliza-se a existente no CPC. Por essa razão, cabe ao contribuinte provar a existência do crédito pretendido. No caso, não houve apresentação de provas.
>
> O contribuinte limita-se a informar que os erros decorreram da inclusão de créditos de aquisições do mercado interno e de importações. Entretanto, não apresenta sua escrituração contábil/fiscal para confirmar a existência dos créditos.
>
> Em face do exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade, para não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar as compensações em litígio.

Como pode ser facilmente constatado pela leitura dos excertos acima colacionados, **a fundamentação da DRJ está perfeitamente adequada às razões da defesa**. Não vislumbro qualquer erro material na decisão recorrida que possa justificar a nulidade do Acórdão, o qual somente pode ocorrer nas estritas hipóteses do art. 59 do Decreto-Lei nº 70.235/72, c/c o art. 60 do mesmo diploma legal:

> 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.
>
> (...)
>
> Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário contendo todas as razões pelas quais entende que seu crédito é devido, demonstrando a perfeita compreensão dos motivos que levaram a DRJ a negar provimento ao seu primeiro recurso. Da mesma forma, teve acesso a todos os documentos que instruem o processo e amplo direito a realizar toda a produção probatória que entendeu necessária. Verifiquei que todos estes elementos de prova foram devidamente considerados e analisados pela DRJ. Assim, não vislumbro qualquer preterição ao seu direito de defesa, muito menos a existência de outras irregularidades, incorreções e omissões que tenham resultado em prejuízo para sua defesa ou influído na solução do litígio.

Pelo exposto , voto por negar provimento a esta preliminar de nulidade.

II – DO MÉRITO

Alega o Recorrente que, diferentemente do que considerou o Fisco, o crédito tributário constituído é aquele declarado pela Recorrente na última DCTF retificadora, ou seja, o valor de R$44.812,64 e não, o valor de R$ 116.069,35:

> Caberá, assim, sujeito ativo apenas a conferência da apuração e do pagamento realizados. Na verdade, neste caso, o contribuinte é quem apura e paga o tributo. Caberá

Documento nato-digital

ao Fisco simplesmente chancelar tal apuração, quando a entenda correta, mediante homologação expressa ou tácita.

O STJ tem admitido que, em tal circunstância, declaração efetuada pelo contribuinte é suficiente para constituir o crédito tributário, prescindindo-se da atividade administrativa de constituição do débito por meio do lançamento.

No caso dos autos, o fisco considerou que a Recorrente efetuou um pagamento em DARF de COFINS, no valor de R$134.016,31, compensou parte com débitos da própria contribuição, no valor de R$116.069,35, e o saldo na PER/DCOMP 20486.28331.310811.1.3.04-3307.

Ocorre que o valor apurado e devido da Cofins da competência 11/2008 era de R$44.812,64 e não de R$ 116.069,35, conforme demonstrou a Recorrente mediante a entrega da DACON em 31.08.2011 e da DCTF - Retificadora 10.18.45.96.93-60.

Assim, como já haviam sido compensados valores na PER/DCOMP 20.486.28331.310811.1.3.04-3307, ainda restava a ser compensado um saldo credor original de R$ 68.755,27 e, corrigido até a data da compensação, de R$ 87.539,21, conforme demonstrativo abaixo:

(...)

Destarte, o contribuinte, mediante a entrega da PER/DCOMP 14614.78877.230911.1.3.04-9838, compensou o valor de R$23.485,02, relativamente ao PIS e R$ 64.054,19, referente à Cofins, ambos da competência Ago/2011.

Ainda que a empresa contribuinte tenha retificado a DACON, em 31.08.2011, e a DCTF, em 03.01.2013, momento em que fez as correções necessárias, a SRFB continuou a considerar como sendo devido, a título de Cofins, o valor de R$116.069,35.

(...)

Ao proceder de forma diversa, o fisco ignorou a constituição do crédito tributário, pelas informações realizadas pelo próprio contribuinte, alegando, ainda, que os créditos devem estar revestidos de liquidez e certeza e comprovados mediante a demonstração do *quantum* recolhido indevidamente, mediante a apresentação de documento hábil idôneo.

Ora, o contribuinte, em sua defesa apresentou as declarações (DCTF e DACON) juntamente com a comprovação do pagamento. Fez a apuração do tributo e declarou o montante devido. O fisco, por sua vez, em nenhum momento aponta tenha o contribuinte realizado informações equivocadas, ou não condizentes com os valores apurados.

Cabe ao fisco apresentar indícios de que os valores não estão corretos, pois em sua base de dados possui todas as informações atinentes à constituição do crédito tributário, aos pagamentos, às notas de entrada e saída, etc. Mas ainda que o fisco disponha de todas estas informações, a contribuinte não deixou de anexar à manifestação de inconformidade as declarações que constituíram o crédito, bem como o DARF de pagamento, além das planilhas de apuração e controle dos créditos.

A fim de que não remanesçam dúvidas e em homenagem ao principio da ampla defesa, a Recorrente anexará, tais documentos ao presente recurso.

Por tais razões, o recurso voluntário merece ser conhecido e provido.

Obviamente, se o contribuinte, após transmitir alguma declaração para a RFB, perceber que cometeu um erro no seu preenchimento, terá pleno seu direito de exigir a correção

Documento nato-digital

do equívoco. Neste momento, entretanto, caso a retificação da declaração vise a reduzir ou a excluir tributo, deverá justificar as razões desta alteração e comprová-las com documentação hábil, como determina o art. 147, § 1º, do CTN:

> 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**.
>
> § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Ocorre que as questões versando sobre a suficiência das provas apresentadas no processo, tanto pelas Autoridades Tributárias quanto pelos contribuintes, é alvo de intenso debate nos julgamentos deste Conselho, existindo uma "zona cinzenta" de onde resultam dúvidas razoáveis sobre quais documentos são realmente necessários para comprovar as alegações das partes, ou sobre a necessidade de diligência para esclarecer dúvidas, dentre tantas outras possibilidades.

Contudo, como bem ressaltado pela decisão de piso, o Recorrente apresenta como prova de suas alegações unicamente a DCTF e o DACON retificados, bem como o DARF do pagamento supostamente realizado a maior.

A DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) **e o DACON** (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais) **são documentos produzidos unilateralmente pelo contribuinte, assim como a própria DCOMP** (Declaração de Compensação). São passíveis de retificação (até antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização), com a inserção de valores que o contribuinte entenda corretos, o que não implica que a Fazenda Nacional seja obrigada a concordar com os mesmos.

O procedimento fiscal sob análise, inclusive, visava a confirmar o valor do crédito alegado pelo contribuinte, declarado na DCOMP, demonstrado no DACON, e utilizado para extinguir débito tributário mediante compensação, conforme havia sido informado na DCTF. Se as retificações da DCTF e do DACON, por si só, pudessem servir de prova dos próprios valores utilizados na DCOMP, sequer seria necessária a existência de procedimentos fiscalizatórios. Aliás, a própria existência da Administração Tributária seria desnecessária, visto que o próprio contribuinte produziria suas provas, e que suas declarações unilaterais como DIPJ, DACON, DCTF, EFD, DI, etc serviriam de prova a seu favor.

Veja-se que até mesmo os registros contábeis da escrituração fiscal dos contribuintes são passíveis de serem contestados pelo Fisco, que, sem dúvida, precisa respaldar suas conclusões em outros elementos, como notas fiscais, procedimentos de circularização em terceiros, movimentação bancária, etc. Observe-se que estes últimos documentos são produzidos por outros contribuintes que, ao menos em tese, são terceiros desinteressados (salvo a existência de conluio).

Nesse sentido tem decidido este Conselho, conforme os seguintes precedentes:

(i) Acórdão nº 1302-003.149, Sessão de 16 de outubro de 2018:

Documento nato-digital

Conforme já destacado, no curso da fiscalização, a Impugnante apresentou um documento intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008", no qual se aponta um lucro ("Resultado del Ejercicio") de R$ 4.477.430,52 e um imposto de renda devido ("Impuestos SAFIS"), já descontado do referido lucro, no importe de R$ 127.721,00 (fls. 674/675).

Em suposta resposta à intimação para esclarecer a divergência entre o lucro mencionado no documento citado no parágrafo precedente e a informação constante da DIPJ/2009, o Impugnante apresentou um novo documento intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008". Neste documento, contudo, constam informações completamente díspares das anteriormente apresentadas, pois o resultado do período passa a corresponder a um prejuízo de US$ 1.717.648,64 (equivalente a R$4.014.144,87).

Na suposta resposta à intimação, a explicação apresentada pelo Impugnante para a discrepância em questão é claramente insuficiente, pois aponta apenas que a demonstração financeira apresentada inicialmente à fiscalização teria data base diversa da considerada para a DIPJ (fls. 2.153). Contudo, qual seria o motivo para existirem duas demonstrações financeiras com dados díspares para o período de novembro/2007 a outubro/2008?

Na impugnação, as alegações do contribuinte também são pífias, pois apenas se aponta que teria havido um equívoco no atendimento inicial à fiscalização. Em nenhum momento se aponta, e muito menos se comprova, qual seria a origem do aventado equívoco.

À vista de tais fundamentos, não há como afastar o entendimento da DRJ de que não cabe alteração do lançamento, vez que não restou comprovada a origem do aventado equívoco na demonstração de resultados da empresa Dahlen Uruguai inauguralmente apresentada à fiscalização.

(ii) Acórdão nº 1802-002.538, Sessão de 24 de março de 2015:

IRPJ. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

As Declarações (DCTF, DCOMP e DIPJ) são produzidas pelo próprio contribuinte, de sorte que, havendo inconsistências nas mesmas não retiram a obrigação do recorrente em comprovar os fatos mediante a escrituração contábil e fiscal, tendo em vista que, apenas os créditos líquidos e certos comprovados inequivocamente pelo contribuinte são passíveis de compensação tributária, conforme preceituado no artigo 170 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN).

(...)

A busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir o interessado na produção das provas. A apresentação dos documentos juntamente com a defesa é ônus da alçada da recorrente.

(iii) Acórdão nº 1802-002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

RECEITA NÃO DECLARADA

Documento nato-digital

Constatada divergência entre o valor da receita bruta efetivamente auferida e a declarada em DIPJ e DCTFs, é de ser mantido o crédito tributário que exige a diferença dos tributos devidos.

(...)

E que, as diferenças mensais encontradas em relação ao PIS do ano calendário de 2004 estão devidamente discriminadas no demonstrativo de fl.30, e, em relação à Cofins, nos períodos de apuração 01/2003 a 12/2003 (não cumulativo), os valores foram apurados considerando todo o faturamento do Contribuinte, sem a exclusão dos valores da receita repassados a terceiros. Nos períodos de 01/2004 a 12/2004, as diferenças foram apurados pelo confronto entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas na DIPJ do ano calendário de 2004.

(iv) Acórdão nº 1802-002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

Tendo sido identificada a divergência entre a apuração do lucro tributável pelo lucro real, e os valores oferecidos à tributação por meio da DIPJ, a Autoridade Fiscal promoveu o lançamento da diferença. Simples assim: o que o contribuinte escriturou e não declarou, foi objeto de lançamento direto.

Não procedem as alegações teóricas descritas pelo Rcorrente, posto que, no caso em apreço, não é a declaração dos valores que foi a base do lançamento fiscal, mas sim a sua própria apuração fiscal, por meio de seus livros fiscais e contábeis.

Deve, assim, ser mantida a autuação fiscal, conforme entendimento deste Conselho, a saber:

(v) Acórdão nº 1801-001.715, Sessão de 05 de novembro de 2013:

DIPJ. DCTF. CONTABILIDADE.

A contabilidade faz prova a favor do contribuinte e as declarações entregues ao fisco devem espelhar os registros contábeis, não vice-versa.

(vi) Acórdão nº 1302-00.967, Sessão de 11 de setembro de 2012:

Os elementos presentes no processo são suficientes para que eu conclua que, de fato, a contribuinte apurou contabilmente lucros nos anos de 2001, 2002 e 2003 em valor superior ao lucro que declarou em DIPJ. Tais lucros contábeis justificavam a incidência de imposto de renda e contribuição social em valor superior àquela declarada na DIPJ. Na apuração de tais valores, foi utilizada a própria escrita contábil da contribuinte que faz prova a seu favor ou contra si. Diante dos fatos, a contribuinte teve plenas chances de defesa e de apresentação de razões e explicações adicionais que fossem capazes de demonstrar a improcedência-do lançamento e desse ônus de prova não se desincumbiu.

Nesse sentido, com base nos elementos dos autos, comprovada esta a liquidez e certeza do lançamento do imposto de renda e da contribuição social.

Houve ainda conduta reiterada da contribuinte que por três anos-calendários consecutivos apurou lucros em valor superior aos declarados em DIPJ. A contribuinte tinha, portanto, ciência da ocorrência do fato gerador e procurou ocultá-lo do conhecimento do fisco com o claro intuito de adiar ou afastar a incidência tributária.

Documento nato-digital

Nesses termos, está presente o intuito de fraude que justifica a incidência da multa de oficio de 150%.

(vii) Acórdão nº 1201-00.370, Sessão de 15 de dezembro de 2010:

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

O lucro real, base de cálculo do IRPJ, é definido pelo confronto entre elementos positivos (as receitas), que o incrementam, com elementos negativos, dentre os quais, as despesas, que o reduzem. Enquanto o ônus da prova dos positivos é do Fisco, o dos negativos é do sujeito passivo. Do contrário, seria impor à Administração Pública a "prova diabólica", ou seja, de impossível formação. Em razão disso, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ - justamente por serem atos exclusivos do sujeito passivo - não fazem prova a seu favor dos elementos negativos.

(...)

Pois bem, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ– justamente por ser ato exclusivo do sujeito passivo – não faz prova a seu favor dos elementos negativos. Para tal, é necessário que faça a comprovação com documentação apta para tal.

(viii) Acórdão nº 1301-00.021, Sessão de 15 de março de 2009:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE DIPJ E DIRF.

Tendo a fiscalização encontrado divergência entre o montante declarado pelo Contribuinte na DIPJ com aquele registrado em DIRF, a existência do saldo de IRRF deve ser objeto de comprovação por parte do contribuinte, por meio do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora dos rendimentos.

PROVA. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Documentos unilaterais, tias como cópia do livro-razão e DIPJ, não se prestam para, isoladamente, comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

(...)

A decisão da DRJ manteve a glosa R$618.163,17, referente ao saldo registrado de imposto a compensar dos exercícios anteriores, registrado em 02/01/2001, por divergência no valor declarado em DIPJ com aquele apurado em DIRF. Sustenta, a contribuinte, que a prova da existência dos créditos pode ser feita pela apresentação do livro Diário, assim como pela DIPJ.

A decisão deve ser mantida, neste particular.

Tendo a fiscalização encontrado divergência entre o montante declarado pelo Contribuinte na DIPJ com aquele registrado em DIRF, a existência do saldo de IRRF deve ser objeto de comprovação por parte do contribuinte. O artigo 55 da lei n° 7.450/1985 dispõe ser, o comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora dos rendimentos o instrumento hábil para tanto, in verbis:

(...)

No caso dos autos, não só a Recorrente não apresentou referidos comprovantes de retenção, como não trouxe qualquer documento que atestasse a sua existência, valendo ressaltar que documentos unilaterais não se prestam para tal reconhecimento. A

Documento nato-digital

> apresentação do livro razão e da DIPJ, ambos de confecção unilateral, não se mostram suficientes para comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

A DIPJ/DCTF/DACON/DCOMP possuem força probante contra o contribuinte justamente por serem documentos que contém informações prestadas por ele próprio. Não poderia o Fisco produzir, unilateralmente uma prova, e utilizá-la contra o contribuinte. Contudo, se tal prova foi apresentada pelo fiscalizado, resta firme sua validade para utilização pela Receita Federal.

O inverso, contudo, não é verdadeiro. Tais documentos não podem ser utilizados, isoladamente, como prova a favor daquele que presta as informações lá constantes, pois isso seria admitir que uma parte no processo pudesse produzir, unilateralmente, uma prova contra a parte contrária, que não participou da sua formação.

Nesse sentido, trago a lição Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2016, vol. 02, págs. 191/192, 201, 207/208 e 211/212:

> **5. ELEMENTOS DO DOCUMENTO**
>
> **5.1 Autoria do documento**
>
> **5.1.1 Autoria material e autoria intelectual**
>
> Autor de um documento é a pessoa a quem se atribui a sua formação. A autoria é um pressuposto de existência do documento, porque é da sua essência que derive de um ato humano.
>
> (...)
>
> Investigar a autoria de um documento é importante para que se possa definir qual a fé que ele merece. Daí ter Amaral Santos afirmado que "toda a teoria do documento se acha dominada pelo problema da sua paternidade". Se um documento foi unilateralmente produzido pela parte (seja essa autoria material ou intelectual, ou ambas), será de pouca ou nenhuma eficácia contra a parte contrária, embora possa por ela ser utilizado contra o seu autor. Em outro exemplo, se o autor do documento é um servidor público (escrivão, chefe de secretaria, tabelião, oficial etc.), presumem-se idôneas a sua formação e a declaração dos fatos nele contida (art. 405, CPC).
>
> (...)
>
> **8.2 Força probante dos documentos públicos**
>
> **8.2.1 Fé pública e presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público**
>
> O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença (art. 405, CPC). A presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público decorre da fé pública que lhe é reconhecida (p. ex., art. 215, Código Civil).
>
> (...)
>
> **8.3 Força probante dos documentos particulares**
>
> **8.3.1 Autenticidade e veracidade do conteúdo do documento particular (art. 408, caput, CPC)**

Documento nato-digital

As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário (art. 408, caput, CPC, c/c art. 219, Código Civil), se não houver dúvida da sua autenticidade (art. 412, CPC). A presunção que se erige é relativa, admitindo prova em contrário.

Dessa regra é possível extrair algumas conclusões.

(...)

b) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, não podem ser presumidas verdadeiras em relação a quem não os subscreveu; assim, por exemplo: se alguém afirma, por escrito, ter entregado a uma outra pessoa uma quantia em dinheiro, essa afirmação, se não for ratificada por essa outra pessoa, apenas prova que houve uma declaração, mas não a efetiva entrega do dinheiro; se alguém envia a outrem uma proposta negocial, não se pode presumir, a partir disso, que as cláusulas e condições ali indicadas foram aceitas pelo oblato.

c) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, fazem prova contra o signatário, quando lhe forem desfavoráveis, porque "ordinariamente o *homo medius* não mente ao declarar contra si".

(...)

d) As declarações lançadas num documento, sendo favoráveis ao signatário, não lhe servem de prova contra a outra parte, se esta não participou da sua formação – é o chamado "documento unilateral". Nada obstante, os livros empresariais, que preencham os requisitos exigidos por lei e não contenham vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do empresário autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, Código Civil).

e) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, presumem-se conhecidas por quem as subscreve e por quem delas tomou ciência inequívoca, não podendo ser opostas a terceiros. A eficácia quanto a terceiros somente se alcança com a transcrição do documento no registro público.

(...)

8.3.5 Eficácia probatória dos livros empresariais e da escrituração contábil

O empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresária. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário.

Os livros empresariais provam contra o seu autor. É lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte, Código Civil). Embora configure uma aplicação específica da presunção erigida contra o autor do documento (art. 408, caput, CPC), é justificável a existência deste dispositivo, porque os livros empresariais são documentos em relação aos quais não se costuma exigir assinatura.

Ao contrário, porém, da regra geral contida no art. 408, caput, do CPC, os livros empresariais, quando preenchem os requisitos exigidos por lei e forem escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do seu autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, 2ª parte, Código Civil). Esta é uma disposição sui generis porque, a despeito de se tratar de documento formado

Documento nato-digital

unilateralmente, pode ele, se preenchidas as exigências legais, fazer prova a favor de quem o formou.

"Imprestável, nessa ordem de ideias, o livro que não se submeteu ao registro público e à autenticação, quando exigidos por lei; assim como não terão valor probante os assentamentos rasurados, emendados ou borrados, sem adequada e oportuna ressalva.

Da mesma maneira, se a operação registrada for daquelas que devem ser acobertadas por documentação fiscal que demonstre a remessa da mercadoria, ou o cumprimento do ajuste, o assento escritural terá de ser completado por comprovantes desses eventos suplementares e circunstanciais".

A posição externada acima tem por base os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, **em seu favor, quando**, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, **forem confirmados por outros subsídios**.

Parágrafo único. **A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige** escritura pública, ou **escrito particular revestido de requisitos especiais**, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil)

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, **o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade**.

(...)

Art. 410. Considera-se autor do documento particular:

I - aquele que o fez e o assinou;

II - aquele por conta de quem ele foi feito, estando assinado;

III - aquele que, mandando compô-lo, não o firmou porque, conforme a experiência comum, não se costuma assinar, como livros empresariais e assentos domésticos.

(...)

Art. 412. **O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída**.

(...)

Art. 416. A nota escrita pelo credor em qualquer parte de documento representativo de obrigação, ainda que não assinada, faz prova em benefício do devedor.

(...)

Documento nato-digital

> Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.
>
> Art. 418. **Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários**.
>
> Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Em conclusão, a doutrina não deixa dúvidas de que DIPJ/DCTF/DACON/DCOMP são documentos particulares que podem fazer prova **contra quem prestou as informações dela constantes**, mas nunca a seu favor. Situação distinta da escrituração contábil (livros empresariais), que pode servir de prova em litígio contra a Fazenda Nacional, desde que cumpridos determinados requisitos formais, quando forem confirmados por outros subsídios (art. 226, *caput*, Código Civil), sendo exigida, quando for o caso, a comprovação por meio de escrito particular revestido de requisitos especiais (art. 226, parágrafo único, Código Civil), que, na maioria dos casos de interesse para o Fisco, corresponde à nota fiscal.

Observo também que a lei permite ao Fisco utilizar documentos fornecidos pelo contribuinte, como planilhas de apuração, para embasar suas conclusões, sendo que a negativa injustificada em fornecer as informações solicitadas é considerada embaraço à fiscalização, passível de aumento no percentual da multa de ofício, nos termos dos arts. 33 e 44, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96:

> Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:
>
> I - **embaraço à fiscalização, caracterizado** pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, **bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado**, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;
>
> (...)
>
> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> (...)
>
> § 2º **Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Documento nato-digital

No mesmo sentido dispõe o art. 212 do Código Civil, ao discriminar os meios de prova dos fatos jurídicos e indicar entre eles, documentos, de forma geral:

> **TÍTULO V**
>
> **Da Prova**
>
> Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:
>
> I - confissão;
>
> **II - documento;**
>
> III - testemunha;
>
> IV - presunção;
>
> V - perícia.

O procedimento fiscal tomou por fundamento as informações constantes nos documentos fornecidos pelo contribuinte fiscalizado no momento da autuação ou da emissão do Despacho Decisório. Logo, não basta apresentar nova planilha/DIPJ/DCTF/DACON ou novo laudo técnico excluindo/modificando valores que ensejaram a não-homologação/autuação, já em sede recursal, sem qualquer possibilidade de contraditório por parte do Fisco. Se assim fosse, estaria nas mãos do contribuinte, a qualquer momento, cancelar as autuações/despachos decisórios, bastando-lhe elaborar uma nova planilha/DIPJ/DCTF/DACON ou laudo técnico que atenda aos seus interesses.

Nesse sentido, trago novamente a lição de Fredie Didier Jr. *et alii*, *op. cit.*, págs. 46/48:

> **4. O DIREITO FUNDAMENTAL À PROVA. RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E O DIREITO À PROVA**
>
> O direito à prova é conteúdo do direito fundamental ao contraditório. A dimensão substancial do princípio do contraditório o garante.
>
> Nesse sentido, o direito à prova é também um direito fundamental.
>
> (...)
>
> (...) Deve-se assegurar, pois, o emprego de todos meios de prova imprescindíveis para a corroboração dos fatos. Mas tal assertiva não deve ser encarada de modo absoluto; não se trata de direito fundamental absoluto. O direito ao manejo das provas relevantes à tutela do bem perseguido pode ser limitado, excepcionalmente, quando colida com outros valores constitucionalmente consagrados. Há inúmeras regras que limitam o direito à produção da prova. (...)
>
> (...)
>
> O direito à participação na produção da prova é garantia básica inerente ao contraditório. Não se pode admitir prova produzida secretamente, muito menos se permite a utilização de uma prova contra quem não participou da sua produção. A regra do art. 474, CPC, que cuida do direito das partes de terem ciência da data e do local da realização de prova pericial, concretiza essa garantia; o direito de as partes participarem

Documento nato-digital

> da exposição de documento que consiste em reprodução cinematográfica ou fonográfica, idem (art. 434, par. ún., CPC).
>
> O direito de manifestar-se sobre a prova produzida é concretizado em diversas regras. Confiram-se, por exemplo, a que permite a apresentação de laudo do assistente técnico da parte sobre o laudo pericial (art. 477, §1º, CPC) e a que permite a apresentação das razões-finais, após a audiência de instrução (art. 364, CPC). (...)

Pelos motivos acima expostos, sigo a linha jurisprudencial dos oito precedentes incialmente colacionados neste voto, pela impossibilidade de se admitir como prova documento produzido unilateralmente pelo contribuinte.

Observo que, das "provas" alegadas pelo Recorrente, a DCTF e o DACON retificadores, a DCTF **não** foi apresentada antes da emissão do Despacho Decisório. Enquanto este foi emitido em 05/12/2012 (fls. 19 e 81), a segunda DCTF retificadora, que informa o valor do débito de COFINS igual a R$44.812,64, somente foi transmitida em 03/01/2013 (fl. 69).

Importante ressaltar que houve uma primeira DCTF retificadora transmitida em 23/09/2011 (fl. 57), portanto após a transmissão da DCOMP (31/08/2011) mas antes da emissão do Despacho Decisório, **e que foi integralmente acatada por este**, ao considerar como valor do débito de COFINS o montante de R$116.069,35, e não o valor que constava na DCTF original, que era de R$134.016,31, motivo pelo qual **houve reconhecimento parcial de crédito no valor de R$17.946,96, o qual foi integralmente utilizado no PER/DCOMP 20486.28331.310811.1.3.04-3307, objeto do processo administrativo nº 10830.912893/2012-61**. Com isso, não restou nenhum crédito para ser compensado neste presente processo, que trata do PER/DCOMP 14614.78877.230911.1.3.04-9838.

Quanto à questão sobre a carência probatória propriamente dita, observo que não se exige do contribuinte qualquer esforço hercúleo; bastaria, no presente caso, que apresentasse, juntamente com seu Recurso Voluntário, a documentação contábil-fiscal que lhe desse respaldo. Importante inclusive destacar que a DRJ, em seu Acórdão, deixou explícitas as razões para a negativa de provimento por ausência de comprovação das alegações, indicando quais documentos seriam necessários. Mesmo assim, em sede de recurso à 2ª instância, não foram apresentados.

Com efeito, deveria ser apresentada memória de cálculo do novo valor, que alega ser o correto, acompanhada de sua escrituração contábil e fiscal, a partir da qual poderiam ser validados os cálculos efetuados e verificado se o contribuinte não usou estes valores para dedução em sua escrita fiscal (auto compensação).

Além disso, só se admite a redução do débito mediante comprovação do erro incorrido na DCTF original, demonstrado pelo contribuinte, com base em escrituração contábil/fiscal e documentos de suporte, como notas fiscais. Esta é a regra estabelecida pelo art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), já transcrito neste voto.

No mesmo sentido, o Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição/ressarcimento/compensação apresentado desacompanhado de provas quanto ao direito creditório deve ser indeferido.

Documento nato-digital

III – DA CONCLUSÃO

Nesse contexto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, por carência probatória, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator