



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.903815/2009-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3002-001.025 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 15/02/2005

PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE DILIGÊNCIA PELO ÓRGÃO JULGADOR. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. REJEITADA.

A análise do direito creditório/compensatório não está adstrita ao procedimento de diligência, sendo este dispensável (Art. 18 do Decreto n.º 70.235/72). Nulidade da decisão objeto de recurso só é cabível quando evidenciado nos autos violação ao cerceamento de defesa e ao Princípio da Verdade Material pela DRJ.

PROVAS NA FASE RECURSAL. PRECLUSÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE DE PROVAR O DIREITO CREDITÓRIO DESDE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

É ônus do contribuinte provar o direito creditório pleiteado mesmo após eventual retificação dos documentos fiscais, para tanto, apresentando os documentos fiscais e contábeis desde a impugnação/manifestação de inconformidade. Inteligência do art. 373 do CPC e art. 28 do Decreto n.º 70.235/1972. Decisão mantida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento as Conselheiras: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Sabrina Coutinho Barbosa, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Trata-se de recurso administrativo voluntário contra o acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/FOR que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, aqui Recorrente.

Para recapitular os fatos que deram azo ao presente expediente que transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório que indeferiu a declaração de compensação informada por meio do PER/DCOMP n.º 16661.82345.300905.1.3.04-7289.

O pedido de compensação objetivava compensar débito(s) com suposto pagamento a maior de Cofins (cód. 5856) (oriundo de DARF no valor total de R\$ 20.635,36, pago em 15/04/2005, relativo ao período de apuração março/2005). O Despacho Decisório (fls. 6) considerou improcedente o crédito informado no PER/DCOMP, tendo em vista o pagamento efetuado já fora integralmente alocado ao débito.

Cientificado da decisão em 30/04/2009 (fl. 9), o administrado apresentou manifestação de inconformidade (fls. 10/14), requerendo a homologação da compensação pleiteada com crédito oriundo de pagamento a maior, alegando a ocorrência de erro material.

Aduz que a irregularidade que ensejou a não homologação decorreu de apresentação de inadvertida DCTF, onde constavam os antigos valores de Cofins; afirma também que uma simples retificação da DCTF e a verificação do DACON sanaria a divergência.

É o relatório.

NA manifestação de inconformidade a Recorrente apresentou o Despacho Decisório, a DCTF original, o DARF, o DACON retificador, as telas SIEF e o documento de representação.

Ato seguinte, foi proferido acórdão (fls. 66/70) julgando improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005
PROVAS. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas os autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005
DCTF. RETIFICAÇÃO. DECISÓRIO. ESPONTANEIDADE.

REDUÇÃO DE TRIBUTO. CONFIGURAÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO.

É legítima a declaração retificadora que reduzir ou excluir tributo se apresentada por contribuinte em espontaneidade legal. No entanto, para que se atribua eficácia às informações nela contidas, especificamente em relação àquelas que suportam a caracterização do pagamento a maior ou indevido de tributo, é mister que a retificadora tenha sido entregue antes do decisório. Se entregue depois, incumbe ao contribuinte o ônus de comprovar o seu direito creditório mediante a juntada, com a manifestação de inconformidade, não somente da declaração retificadora, mas também de documentos contábeis e fiscais que fundamentam a retificação.

DACON. CARÁTER INFORMATIVO.

DACON configura declaração de caráter informativo e não instrumento de confissão de dívidas tributárias nem veículo de inscrição desses débitos em Dívida Ativa da União. A informação prestada em DACON, desacompanhada de documentos que a justifiquem, não é suficiente para provar a existência de direito creditório pleiteado em declaração de

compensação.

Quando intimada do referido acórdão em 05/12/2014 (ciência por decurso de prazo – certidão de fl. 76), a Recorrente interpôs recurso administrativo voluntário (fls. 77 e seguintes), protocolado em 05/01/2015 alegando, resumidamente, nulidade da decisão recorrida, porque violados os princípios da verdade material e do cerceamento de defesa uma vez que seria necessário a realização de diligência e que a existência do crédito pleiteado foi comprovado, portanto deve ser a manifestação de inconformidade provida.

Juntou ao recurso instrumento de representação.

É o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos formais de admissibilidade, especialmente quanto ao limite de alçada das Turmas Extraordinárias, em atendimento ao RICARF, portanto, dele conheço.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida:

Suscita a Recorrente nulidade do acórdão recorrido, por suposta ocorrência de cerceamento de defesa e violação do Princípio da Verdade Material, sob o argumento de que cabia ao Juízo *a quo* converter o feito em diligência para averiguação do direito creditório através de análise da escritura contábil e, sendo o caso, determinar a intimação da Recorrente para apresentar documentação complementar, visto que a decisão está baseada na insuficiência de provas quanto a certeza e liquidez do crédito exigido, em sede de manifestação de inconformidade.

Constato que o pedido de nulidade é feito, especialmente, com base na ausência de diligência pela Autoridade Administrativa para averiguar os dados constantes em DCTF e Dacon retificador e, sendo o caso, que uma simples retificação da DCTF sanaria o equívoco na informação ali lançada que divergiu do Dacon.

De fato, é possível a conversão do feito em diligência seja através de pedido pelo contribuinte, seja de ofício pelo órgão julgador, conforme previsão no Decreto n.º 70.235/72, que transcrevo:

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)

Veja que a diligência não é atividade imprescindível para reconhecimento de um direito do contribuinte, devendo ser estudada a sua necessidade para a elucidação dos fatos.

Ainda, destaca-se, no caso de retificação dos documentos fiscais, a exemplo da DCTF após o despacho decisório, é concebível a realização de diligência para verificação das informações prestada. É o que prevê o Parecer Normativo Socit n.º 2/2015, a saber:

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.

Entretanto, a análise do direito creditório/compensatório não está adstrita ao procedimento de diligência, sendo este dispensável, como bem categórica a norma elencada através do Art. 18 do Decreto n.º 70.235/72.

Até porque ao contribuinte é legítimo o ressarcimento de crédito até mesmo sem que seja a DCTF retificada, por disposição expressa no Art. 165 do CTN.

Isso dado que a demonstração de certeza e liquidez do crédito se dá através de demonstração de sua origem mediante os documentos contábeis e comprovação do pagamento indevido/a maior, principalmente.

Cabe mencionar trecho do voto proferido no bojo do procedimento administrativo n.º 13227.901042/201207, quanto ao tema:

O art. 165 do CTN dispõe que o contribuinte tem direito à restituição de tributos pagos a maior. Contudo, o ônus de provar a liquidez e certeza do direito incumbe àquele que alega detê-lo (art. 333 do antigo Código de Processo Civil CPC, em vigor nas datas da apuração do crédito e da emissão do Despacho Decisório, e reproduzido pelo art. 373 do Novo CPC).

O fato de a DCTF não ter sido retificada, por si só, definitivamente, não teria o condão de elidir o direito ao crédito garantido pelo art. 165 do CTN.

De mais a mais, segundo o Princípio da Verdade Material invocado pela Recorrente constante no Decreto n.º 70.235/1972, o objetivo é de esclarecer os fatos deduzidos pelo contribuinte, buscando garantir a legalidade da tributação.

Contudo, reafirmo, pairando dúvidas em torno do direito creditório com o mínimo de provas ofertadas pelo contribuinte, que entendo praticável a diligência pela Administração Fiscal, ainda na esfera administrativa para a busca da verdade, posto que indispensável a anexação na impugnação/manifestação de inconformidade de todos os elementos probatórios pelo contribuinte dos fatos e direitos arguindo, sob pena de preclusão, nos termos da legislação vigente, cito:

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

Como se não bastasse, olvida-se a Recorrente a previsão contida no inciso IV do Art. 16 do referido Diploma, que exige:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...] omissis;

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 n.º 8.748, de 1993)

Interpretando o dispositivo supra transcrito, conclui-se a legitimidade pelo contribuinte de requerer na primeira oportunidade de defesa, no casos dos autos na manifestação de inconformidade, a realização de diligência pelo Órgão Julgador, atendidos os requisitos necessários.

No presente caso, a Recorrente ficou inerte, pleiteando apenas na fase recursal a diligência.

Em resumo ao que fora exposto, entendo viável relativizar o emprego da Verdade Material para proteger a ampla defesa e o contraditório em favor do contribuinte, assim como a

manutenção de alguns princípios basilares do direito, a saber economia processual e formalismo moderado, quando incerta a higidez do crédito a partir da leitura das provas colacionadas pelo contribuinte, o que aqui não restou evidenciado.

A Recorrente apresentou Dacon retificador e DCTF original com dados divergentes o que não provam, por si só, o crédito requerido.

Logo não há que se falar em cerceamento de defesa, tampouco violação ao Princípio da Verdade Material na decisão recorrida.

Do mérito:

Analisando a decisão recorrida, constata-se que a improcedência da manifestação de inconformidade se deu por ausência de provas da certeza e liquidez do crédito suscitado pela Recorrente, em DCTF não retificada com informações que conflitam com o Dacon retificador, restando vazado:

Assim, em princípio avulta-se correto o ato da Administração em não homologar a compensação declarada, pois a comprovação da disponibilidade do crédito somente pode ser aferida em relação à DCTF vigente no momento do decisório. No segundo momento, verifica-se que o requerente não se desincumbiu do ônus de comprovar o indébito ao instruir a sua manifestação apenas com o DACON.

Em arremate, cabe vincar que a DCTF retificadora redutora de tributo deve ser considerada legítima se apresentada no período de espontaneidade legal. No entanto, para que se atribua eficácia às informações nela contidas, especificamente em relação àquelas que implicam a caracterização do pagamento a maior ou indevido, é mister que a retificadora tenha sido entregue antes do decisório, pois a comprovação da disponibilidade de crédito deve ser aferida no momento da decisão exarada pela autoridade recorrida (estabilizando-se, assim, o objeto de litígio). Se entregue depois do decisório, incumbe ao contribuinte o ônus de comprovar o seu direito creditório mediante a juntada, com a manifestação de inconformidade, não somente de DCTF retificadora, mas também de documentos contábeis e fiscais que fundamentam a retificação.

Na espécie, como o administrado não transmitiu a DCTF retificadora, tampouco aduziu a escrituração que fundamentasse a referida declaração, permanece a situação de crédito indisponível para fins de compensação no presente processo.

Dessa forma, a Recorrente requereu a nulidade da decisão, porque proferida de forma genérica uma vez que atesta a necessidade de exame da escrituração contábil e fiscal e, ainda por declarar insuficientes para aferição do crédito o Dacon retificar e DCTF original pela Recorrente.

Ora, a DCTF e o PER/DCOMP são documentos nos quais o contribuinte confessa o débito e o crédito existente, ou seja, ambos constituem o crédito e o débito em favor do contribuinte e, por isso, a legislação não condiciona ao contribuinte retificação de DCTF para fruição de um crédito constante em seus documentos contábeis, inclusive.

Para tanto, cabe ao contribuinte interessado provar os fatos alegados, *in casu*, a origem do crédito e idoneidade das informações declaradas, pressuposto disposto no Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Não é outra a exigência feita pelo art. 28 do Decreto n.º 7.574/2011, *in verbis*:

Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei n.º 9.784, de 1999, art. 36).

Observe que é ônus do contribuinte provar o direito pleiteado, ou seja, é dever da Recorrente provar o seu direito creditório mesmo após eventual retificação dos documentos fiscais, para tanto, apresentando os documentos fiscais e contábeis desde a impugnação/manifestação de inconformidade.

No caso em tela, na manifestação de inconformidade a Recorrente ao alegar ser certo e líquido o crédito passível de ressarcimento/compensação, apresentou como provas a DCTF original, o DARF, o DACON retificador e telas SIEF.

Como já afirmado longamente na presente decisão, penso que a dilação probatória tardia não é absoluta, em atenção ao Princípio da Verdade Material.

Todavia, mesmo após a decisão pela DRJ/FOR negando provimento a manifestação de inconformidade da Recorrente, porquanto ausente elementos necessários para averiguar a higidez do crédito mediante cotejo de informações lançadas na DCTF original com o Dacon retificador que possuem dados divergentes, com os documentos contábeis, a Recorrente sequer demonstrou interesse em juntar os documentos fiscais e contábeis.

Ao contrário, acredita ser o dever da Administração Fiscal buscar a Recorrente e oportunizá-la a dar esclarecimentos e apresentar tal documentário para aferição dos fatos, por meio de diligência.

Ora, resta o questionamento, porque a Recorrente não o fez ainda na manifestação de inconformidade ou, ainda, neste momento processual?

A própria Recorrente em manifestação de inconformidade reconhece a divergência de dados nos documentos Dacon e DCTF e, conseqüentemente, a necessidade de retificação da DCTF fazendo, inclusive, fazendo pedido nesse sentido.

Desta Forma, perceptível que a própria Recorrente atesta a falta de retificação de documento fiscal (DCTF) para cotejo das informações declaradas no documento retificado (DACON).

Sabido a necessidade de provar o direito ao crédito, como bem destacado na decisão recorrida, porque a Recorrente não buscou assegurar tal direito apresentando documentação complementar (Livros Diário e Razão, notas fiscais, dentre outros) àquele juntado na manifestação de inconformidade, ainda mais reconhecendo ter cometido erro no lançamento das informações na DCTF que diverge do Dacon.?

Diante desse cenário, não restou atendido pela Recorrente a obrigatoriedade em provar o direito ao crédito e, por isso precluso qualquer argumento ou novos elementos pela Recorrente, sendo possível citar o seguinte precedente sobre o tema pelo CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004 COMPENSAÇÃO.
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP).

DIREITO CREDITÓRIO NÃO COMPROVADO NA FASE RECURSAL.

DECISÃO NÃO HOMOLOGATÓRIA MANTIDA.

Não comprovada, na fase recursal, a certeza e liquidez do crédito, mantém-se a decisão recorrida que, pelo mesmo motivo, não homologou a compensação declarada pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004 PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. ENTREGA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. REDUÇÃO DO DÉBITO ORIGINAL. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DO ERRO.

OBRIGATORIEDADE.

Uma vez iniciado o processo de compensação, a redução do valor débito informada na DCTF retificadora, entregue após a emissão e ciência do Despacho Decisório, somente será admitida, para fim de comprovação da origem do crédito compensado, se ficar provado nos autos, por meio de documentação idônea e suficiente, a origem do erro de apuração do débito retificado, o que não ocorreu nos presentes autos.

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. ANÁLISE DE NOVO ARGUMENTO DE DEFESA. MANUTENÇÃO DA NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO POR INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Não é passível de nulidade, por mudança de motivação, a decisão de primeiro grau que rejeita novo argumento de defesa suscitado na manifestação de inconformidade e mantém a não homologação da compensação declarada, por da ausência de comprovação do crédito utilizado, mesmo motivo apresentado no contestado Despacho Decisório.

DILIGÊNCIA. REALIZAÇÃO PARA JUNTADA DE PROVA DOCUMENTAL EM PODER DO REQUERENTE. DESNECESSIDADE.

Não se justifica a realização de diligência para juntada de prova documental em poder do próprio requerente que, sem a demonstração de qualquer impedimento, não foi carreada aos autos nas duas oportunidades em que exercitado o direito de defesa.

Recurso Voluntário Negado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 31/12/2011 ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

No processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito do Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

Recurso Voluntário Negado

Portanto, acertada a decisão recorrida que, com a *devida venia*, faço constar em meu voto:

O administrado pretende comprovar que o pagamento foi realizado em montante indevido, tendo em conta o débito informado em declaração hábil a constituir o crédito tributário. Essa declaração é a DCTF, por força do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, c/c o § 1º do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 482, de 2004, que lhe atribuem a condição de instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário.

O mesmo não ocorre com o DACON, a servir de mecanismo apuratório e meramente informativo dos tributos, sem, portanto, força de confissão. Ademais, se há contradição entre DACON e DCTF, não se pode aferir a priori qual dos dois documentos apresenta a

informação correta, somente dissipando-se a dúvida com a escrituração do administrado, que não foi aduzida aos autos.

Em vista disso, é pertinente perquirir acerca da possibilidade jurídica de o requerente fazê-lo e da eficácia probatória que a DCTF retificadora carrega na comprovação do alegado indébito.

A primeira questão suscita o tema concernente à natureza do despacho impugnado. Nesse passo, é conveniente lembrar que o referido decisório tem por objeto o procedimento adotado pelo contribuinte de antecipar o recolhimento (ou a compensação) do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, a fim de testificar a exatidão do pagamento ou compensação em face do tributo devido segundo levantamento da autoridade fiscal – isso no âmbito dos tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação (art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN). Como resultado desse exame, a autoridade pode concluir pela correção do pagamento ou compensação antecipada pelo contribuinte, quando se tem a figura do lançamento por homologação, em virtude do qual se considera lançado e extinto o tributo; ou, do contrário, pode firmar a incorreção ou insuficiência do pagamento ou compensação, quando não tem lugar o ato homologatório extintivo do crédito tributário, mas o lançamento de ofício da diferença não paga do tributo ou a cobrança do tributo objeto da compensação pleiteada, caso a lei atribua força constitutiva ao instrumento da declaração de compensação (como é o caso do PER/DCOMP). Assim, o despacho decisório é ato que resulta do próprio lançamento por homologação, que tem por objeto o pagamento antecipado ou a autocompensação efetuada pelo contribuinte; assim como o auto de infração é ato fruto do lançamento de ofício, que, ao contrário, sequer pressupõe a antecipação liquidatória do tributo.

Sendo o despacho decisório o próprio lançamento por (não-)homologação, há de se lhe aplicar o princípio da imutabilidade do lançamento (regularmente notificado ao sujeito passivo), já que só admite seja ele alterado nas situações expressamente contidas nos incisos do art. 145 do CTN, verbis:

Art. 145. 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 da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

As duas primeiras hipóteses são ocorrentes no processo administrativo tributário, ou seja, o lançamento pode ser alterado mediante voluntária contestação do sujeito passivo à exigência do crédito tributário lançado de ofício ou defluente da não homologação da autocompensação (via PER/DCOMP, p.ex.); ou por meio do obrigatório recurso, que a autoridade judicante de primeira instância administrativa interpõe de suas decisões favoráveis ao contribuinte. Já a terceira, tem-se a revisão de ofício cabível em todos os casos enumerados no art. 149 do CTN.

Como a apresentação da declaração retificadora não se enquadra numa das exceções taxativas, conclui-se que tal mecanismo não é instrumento hábil a modificar o despacho decisório regularmente notificado ao contribuinte.

A par disso, a retificadora não tem força probatória para alterar a representação do fato (pagamento a maior ou indevido) apurado com base em declarações existentes à época da decisão, nas quais corretamente está lastreado o decisório. Assim, a fim de comprovar a certeza e liquidez, o requerente deveria ter instruído sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem seu pedido, uma vez que a Administração demonstrou que o pagamento, pretensamente a maior, já havia sido utilizado para quitar o próprio débito fiscal no mês de apuração. É assim porque, em primeiro lugar, o ônus de provar fato constitutivo do direito creditório incumbe ao contribuinte que o alega ter (art. 333, I, do Código de Processo Civil) e, em segundo lugar, o momento apropriado para se desincumbir de tal ônus é o da interposição da

manifestação de inconformidade (arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972). Eis o teor dos dispositivos legais mencionados:

Código de Processo Civil 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, modificativo e extintivo do direito do autor.

Decreto n.º 70.235/72 Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância

e as razões e provas que possuir;

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

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

(Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93) (grifo nosso)

Assim, em princípio avulta-se correto o ato da Administração em não homologar a compensação declarada, pois a comprovação da disponibilidade do crédito somente pode ser aferida em relação à DCTF vigente no momento do decisório. No segundo momento, verifica-se que o requerente não se desincumbiu do ônus de comprovar o indébito ao instruir a sua manifestação apenas com o DACON.

Em arremate, cabe vincar que a DCTF retificadora redutora de tributo deve ser considerada legítima se apresentada no período de espontaneidade legal. No entanto, para que se atribua eficácia às informações nela contidas, especificamente em relação àquelas que implicam a caracterização do pagamento a maior ou indevido, é mister que a retificadora tenha sido entregue antes do decisório, pois a comprovação da disponibilidade de crédito deve ser aferida no momento da decisão exarada pela autoridade recorrida (estabilizando-se, assim, o objeto de litígio). Se entregue depois do decisório, incumbe ao contribuinte o ônus de comprovar o seu direito creditório mediante a juntada, com a manifestação de inconformidade, não somente de DCTF retificadora, mas também de documentos contábeis e fiscais que fundamentam a retificação.

Na espécie, como o administrado não transmitiu a DCTF retificadora, tampouco aduziu a escrituração que fundamentasse a referida declaração, permanece a situação de crédito indisponível para fins de compensação no presente processo.

Ao todo o exposto, conheço do recurso administrativo voluntário da Recorrente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, nego provimento pelas razões delineadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

