



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.676139/2009-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.084 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria DCOMP - COFINS - ELETRÔNICO
Recorrente PROGRESS SOFTWARE DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2008

DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA APRECIÇÃO.
CONSEQUÊNCIAS.

A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade de autuação/despacho decisório, nem aproveitamento tácito de crédito.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. ÔNUS
PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é ladeada pelo dever de investigação (da Administração tributária, que encontra limitações de ordem constitucional), e pelo dever de colaboração (por parte do contribuinte e de terceiros).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre **PER/DCOMP** invocando créditos referentes a pagamento indevido ou maior de COFINS no valor de R\$ 117.473,41.

Tendo sido localizado o pagamento nos sistemas da RFB, mas utilizado para saldar débitos outros da empresa, não restando saldo, o crédito foi indeferido e a compensação não homologada, por **Despacho Decisório Eletrônico**, tendo a empresa apresentado **Manifestação de Inconformidade**, na qual alegou, basicamente, que em decorrência de equívocos no preenchimento de suas obrigações acessórias - DACON e DCTF (todo o valor recebido a título de “receita de prestação de serviços” foi declarado no campo pertinente ao regime não-cumulativo, sem discriminação das receitas que deveriam figurar no regime cumulativo) - a empresa acabou por apurar valor a maior a título de COFINS, promovendo o pagamento indevido de tal exação, gerando crédito passível de utilização na compensação de seus débitos. A empresa promoveu a retificação de DACON, alterando o valor devido, à época, a título de COFINS, ainda restando recolhimento a maior, em montante diverso do demandado.

A **decisão de primeira instância** foi, unanimemente, pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob os seguintes fundamentos. (a) somente são passíveis de compensação os créditos líquidos e certos; (b) a existência de erro no preenchimento das obrigações acessórias - DACON e DCTF, não foi acompanhada de qualquer documento retificador até a data da ciência do Despacho Decisório, e nem de documentos de amparo, posteriormente; e (c) não comprovado o erro cometido no preenchimento da DCTF, com documentação hábil, idônea e suficiente, a alteração dos valores declarados anteriormente não pode ser acatada.

Ciente da decisão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário**, argumentando que: (a) foi descumprindo o prazo estabelecido no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, havendo perda de direito por parte da Fazenda; (b) houve mero erro de preenchimento de DACON e DCTF, devendo prevalecer a verdade material, e serem os autos baixados em diligência; e (c) o artigo 147 do CTN se refere apenas a lançamento por declaração.

Juntou, posteriormente, peça de defesa colacionando cópias de livros que se prestariam a demonstrar o valor declarado no DACON retificador.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Após a interposição de recurso voluntário, restam contenciosos no presente processo os seguintes temas: (a) descumprimento do prazo estabelecido no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007; (b) existência de mero erro de preenchimento de DACON e DCTF, em face da verdade material, com demanda por diligência; e (c) aplicação do artigo 147 do CTN.

Do prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007

Na peça recursal, alega a empresa que a decisão da DRJ foi proferida depois de mais de 360 dias da interposição da manifestação de inconformidade, havendo perda de direito por parte da Fazenda, com fulcro no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

O citado artigo 24 (texto transcrito abaixo) se aplica ao processo administrativo tributário, conforme decisão do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 1.138.206/RS):

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

É cediço que o comando legal indicado insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo, em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria.

Contudo, é preciso reconhecer que não atribuiu o legislador consequência (v.g., reconhecimento tácito do crédito, como parece demandar a recorrente) ao processo em desacordo com o comando. E poderia tê-lo feito, se o desejasse, visto que a mesma Lei nº 11.457/2007 promove alterações ao Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal. Neste Decreto é que se arrolam, por exemplo, as causas de nulidade (art. 59).

Também é sabido que no processo há prazos próprios e impróprios, e que estes não acarretam consequências processuais, embora possam ensejar discussões sobre responsabilização funcional, caso o retardo não seja justificável.

Veja-se, a título ilustrativo, o art. 226 do novo Código de Processo Civil – CPC (artigo 189 do antigo CPC), que também tem por escopo a celeridade nos julgados:

“Art. 226. O juiz proferirá:

I - os despachos no prazo de 5 (cinco) dias;

II - as decisões interlocutórias no prazo de 10 (dez) dias;

III - as sentenças no prazo de 30 (trinta) dias.”

Embora se possa entender o objetivo do artigo, afigura-se irrazoável dele deduzir que um processo com decisão judicial proferida após trinta dias seria, por exemplo

objeto de nulidade, ou subtração de custas ou atualizações, ou ainda reconhecimento de direitos de crédito. No mesmo sentido as observações em relação ao art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

Ademais, o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 possuía dois parágrafos que foram vetados pelo Poder Executivo (veto mantido). Um deles exatamente porque atribuía efeitos ao processo no caso de descumprimento (o § 2º dispunha que “haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte”).

Na mensagem nº 140, de 16/3/2007, são esclarecidas as razões do veto presidencial, proposto pelos Ministérios da Fazenda e da Justiça:

“Razões do veto “Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.

Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das consequências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.”

Derradeiramente, não devemos confundir a celeridade procedimental com a duração razoável do processo (ambas garantidas pelo Texto Constitucional):

“Embora seja difícil conceituar precisamente a noção de razoável duração do processo, percebe-se que tal conceito não está relacionado única e exclusivamente ao “processo rápido” propriamente dito. O processo deve ser rápido o suficiente para dar a resposta apropriada à lide, porém adequadamente longo para garantir a segurança jurídica da demanda. Por tal motivo, o princípio da razoável duração do processo é dúplice, pois

tanto a abreviação indevida como o alongamento excessivo são potencialmente danosos ao indivíduo.”¹

Improcedente, assim, o pleito no sentido de atribuição de efeitos à inobservância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007. Repare-se que nem a norma e nem o julgado na sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 1.138.206/RS) objetivam as consequências da inobservância, como deseja a recorrente.

Nesse sentido já me manifestei em processos julgados neste tribunal, sempre com acolhida unânime da turma, inclusive recentemente, com sete dos oito conselheiros que atualmente compõem o colegiado:

DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. CONSEQUÊNCIAS. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade, nem diminuição dos consectários legais do crédito tributário. (Acórdão nº 3403-002.782, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 25 fev. 2014)

NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade. (Acórdão nº 3403-002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30 jan. 2014)

NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade. (Acórdão nº 3403-002.374, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 24 jul. 2013)

DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA APRECIÇÃO. CONSEQUÊNCIAS.

A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade de autuação/despacho decisório, nem aproveitamento tácito de crédito. (Acórdão nº 3401-003.517, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 25 abr. 2017)

Portanto, não merecem prosperar as alegações de defesa no que se refere a prazos para a Administração se manifestar sobre pedidos de restituição/ressarcimento, ensejando consequências pelo descumprimento.

Da existência de erro de preenchimento e da verdade material

¹ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 8.ed. São Paulo: Dialética, 2015, p.194-195.

A recorrente alega que em decorrência de equívocos no preenchimento de suas obrigações acessórias - DACON e DCTF (todo o valor recebido a título de “receita de prestação de serviços” foi declarado no campo pertinente ao regime não-cumulativo, sem discriminação das receitas que deveriam figurar no regime cumulativo) - acabou por apurar valor a maior a título de COFINS, promovendo o pagamento indevido de tal exação, gerando crédito passível de utilização na compensação de seus débitos, e que promoveu a retificação de DACON, sendo o valor correto devido, à época, a título de COFINS, diverso do pleiteado.

Apresentou a empresa, então, indiscutivelmente, demanda de crédito em montante incorreto (a maior do que o que ela mesma reconhece como devido). E como prova de que teria incorrido em erro, não acrescentou nenhuma justificativa pormenorizada, limitando-se, inicialmente, a informar que os documentos pertinentes estavam à disposição do fisco, e, posteriormente, após dois anos do decurso de prazo para interposição de recurso voluntário, a juntar cópias de livros e demandar, em adição, diligência, em caso de dúvida, para “apuração dos documentos que lastrearam os créditos”.

Recorde-se que, nos processos, como o presente, que tratam de solicitação de compensação e demanda de crédito, a comprovação do direito aos créditos incumbe ao postulante, e é dever dele carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

Assim vem decidindo unanimemente este CARF, inclusive na atual composição do colegiado (com sete dos oito componentes atuais):

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. **DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.** A realização de **diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes**, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.” (Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, **incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.470, 471, 474, 475, 476 e 477, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)(grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. **DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.** As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.

(Acórdãos n. 3403-003.550 e 551, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 24.fev.2015) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos referentes a pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.” (Acórdãos n. 3401-003.784 a 787, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unanimidade – no que se refere à matéria) (grifo nosso)

A diligência, como bem parece ter compreendido a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, e também esta 1ª Turma Ordinária, nos julgados com ementa aqui transcrita, não se presta a suprir deficiência probatória, seja da Fazenda ou do contribuinte. Cabe destacar que no último julgado transcrito, seis dos atuais oito conselheiros que compõem a turma expressamente concordaram com tal observação, dela dissentindo, em tese, o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira.

Temos que, nos processos do gênero, três cenários podem surgir: (a) a documentação apresentada na manifestação de inconformidade comprova o direito de crédito, caso em que se deve reconhecer tal direito, no julgamento; (b) a documentação apresentada na manifestação de inconformidade não comprova o direito de crédito, caso em que se deve negar tal direito, no julgamento; e (c) a documentação apresentada na manifestação de inconformidade gera, no julgador, dúvida em relação ao direito de crédito, dúvida essa que não é de direito, mas de fato, ensejando a realização de diligência ou perícia.

Entendemos que a situação em análise melhor se amolda ao segundo cenário (‘b’), visto que nada de substancial se agregou na manifestação de inconformidade, havendo juntada de cópias de documentos – que, diga-se, sempre estiveram em poder da empresa – apenas dois anos após a interposição da peça recursal, documentos esses que sequer são suficientes para suscitar dúvida neste julgador, visto que não apontam, objetivamente, como se chegou nem aos valores originalmente demandados, nem àqueles que durante o contencioso a empresa sustentou estarem corretos.

A ausência de dúvida torna impertinente invocar a verdade material, que não se apresenta como uma salvaguarda de quem não se desincumbe de seu ônus probatório, mas como um mecanismo do processo administrativo que permite sanar dúvidas com elementos adicionais diretamente obtidos, ou demandados às partes.

A verdade material, como ensina James MARINS, é ladeada pelo dever de investigação (da Administração tributária, que encontra limitações de ordem constitucional), e pelo dever de colaboração (por parte do contribuinte e de terceiros):

“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação

da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”²

No caso em análise, pouco contribuiu a recorrente para a identificação objetiva da incorreção que ela mesmo reconhece ter perpetrado, prejudicando a liquidez e a certeza do pedido.

Não merece, assim, acolhida o pleito de diligência, nem a argumentação de defesa no sentido de que haveria sido comprovado o erro ou o direito de crédito.

Do artigo 147 do CTN

Alega a empresa, derradeiramente, em sede recursal, que o artigo 147 do CTN (abaixo transcrito) se refere apenas a lançamento por declaração.

*“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.” (grifo nosso)

É preciso esclarecer, inicialmente, que não se está aqui a tratar, propriamente, de lançamento, mas de demanda de crédito, de modo que o comando indicado não fundamenta exigência, mas é usado pela DRJ de modo acessório a seus argumentos pelo indeferimento do direito de crédito.

No entanto, não se tem dúvidas da obviedade da parte inicial do comando do § 1º, que abstrai de considerações sobre eventual modalidade de lançamento: por certo que aquele que retifica sua declaração (qualquer que seja) ou as informações que presta ao fisco, deve justificar a retificação, fundando-a em elementos probatórios.

Se a empresa deve, como qualquer postulante a crédito, provar a liquidez e a certeza de tais créditos, como aqui exposto, deve, ainda mais, provar eventuais retificações em seu pedido de crédito.

Mas, no caso em análise, não prova a contento a empresa nem uma coisa nem outra, pelo que deve ser mantido o indeferimento do direito de crédito.

Considerações Finais

² Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial, 8. Ed., São Paulo: Dialética, p. 174.

Processo nº 10880.676139/2009-61
Acórdão n.º **3401-004.084**

S3-C4T1
Fl. 981

Diante do exposto, e restando ausentes a certeza e a liquidez do crédito postulado (requisitos essenciais à acolhida de pedidos de compensação), voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan