



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.676752/2009-88
Recurso Embargos
Acórdão nº 3401-011.719 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2023
Embargante EDP SÃO PAULO DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS. ERRO DE FATO. ACOLHIMENTO.

Ante erro de fato, devem os embargos serem acolhidos para corrigi-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento aos Embargos de Declaração do contribuinte somente com efeitos integrativos, alterando a ementa e integrando o voto do Acórdão embargado nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Goncalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado(a)), Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

1.1. Trata-se de Embargos de Declaração em Acórdão desta Turma de minha relatoria assim ementado:

DILIGÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.

PROVA. DCTF. INSUFICIÊNCIA.

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

1.2. A **Embargante** levanta três tópicos em seus aclaratórios: omissão do julgado ao não apontar as provas que entende suficientes à comprovação do direito alegado, omissão sobre os argumentos soerguidos em debates acerca da antecedência ou não da DCTF ao despacho decisório, erro material na ementa do julgado que indica que a DCTF foi apresentada depois do despacho decisório, quando em verdade foi apresentada antes.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2. Como constata a **Embargante**, no presente processo debateu-se longamente acerca da força probante da DCTF antes do despacho decisório que analisa o PER/DCOMP, sendo que a tese vencedora foi a que constou de voto de minha lavra, isto é, a força probante da DCTF retificada antes do despacho decisório é a mesma força probante da DCTF após o despacho decisório, ou seja, nenhuma, se não vier acompanhada dos documentos que constatem o erro.

2.1. Todavia, na ementa do julgado constou a frase “*a retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito*”, quando, em verdade, para este relator, bem como para a Turma na ocasião, o momento da retificação da DCTF é insuficiente para a demonstração do crédito.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço dos Embargos de Declaração dando-lhe provimento somente com efeitos integrativos, alterando a ementa e integrando voto embargado para o seguinte:

Ementa:

PROVA. DCTF. INSUFICIÊNCIA.

A retificação de DCTF é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Voto:

2.2.1. *Sem prejuízo das vozes em sentido contrário, muito bem fundamentadas diga-se, quer parecer que causa de pedir, elementos de prova, motivos e motivação de decisão administrativa são conceitos díspares e devem ser analisados cada um a seu tempo. Explico.*

2.2.2. *Primeiro, em todo processo – e o administrativo não é exceção – uma parte tem a intenção de ter para si um bem que entende ser consequente jurídico de uma hipótese normativa. Seja a prisão, seja o ressarcimento de um dano, seja um crédito compensável ou um tributário, o que a parte pretende é que aquele direito lhe seja adjudicado, e nisto consistem os pedidos. O pedido, portanto, é a consequência normativa que converte-se em adjudicação do bem da vida. No entanto, esta consequência jurídica só ganha concretude, só se torna um bem da vida adjudicado, se há suporte normativo para tanto. E mais! A concreção do bem da vida acontece apenas e tão somente se o suporte normativo aconteceu no mundo dos fatos.*

2.2.2.1. *Em assim sendo, faz todo o sentido que o requerente (aqui minúsculo, posto que substantivo comum), além do bem da vida que entende ser titular, descreva, em seus reclamos, tanto o suporte normativo que traz como consequência o bem da vida, quanto os fatos que preenchem o suporte normativo – e nisto consiste a causa de pedir, a descrição dos fatos que preenchem a hipótese descrita em norma (DINAMARCO).*

2.2.2.2. *Por este motivo a teoria que dá arrimo à causa de pedir em nosso processo diz-se da substanciação, ou da sustentação. É por meio da descrição dos fatos que preenchem a hipótese normativa que será possível ao ex adverso (entendido aqui como aquele que contraria a pretensão do requerente, minúsculo) apresentar suas razões. É por meio da descrição dos fatos que preenchem a hipótese normativa que será possível ao julgador referendar ou não o pedido da parte. A causa de pedir dá a sustentação ao processo, sem ela, o processo se torna vazio de conteúdo e significado.*

2.2.3. *Acerca das provas, sem prejuízo da sapiência dos cultores das teorias das provas atreladas aos argumentos (fundamentadas, especialmente, em HABERMAS), temos que os fatos ocorrem não apenas em um espaço mas acontecem em dimensão temporal, ao acontecer (salvo capacitor de fluxo) impossível reaviva-los, revive-los. No entanto, enquanto fenômeno humano (ou ao menos sensível ao ser humano) o fato deixa marcas na natureza, deixa vestígios, representações de seu acontecimento passado, e nisto consiste a prova, nas marcas, nos vestígios nas representações deixadas pelos fatos.*

2.2.4. *Destes singelos parágrafos já se nota a diferença entre fato, causa de pedir e prova. O fato é o acontecimento – é um fato que este voto está sendo lido no dia 27 de junho de 2023. A prova não é um fato, ela informa um fato; é prova do fato de que no dia 27 de junho de 2023 este Relator encontra-se lendo este voto o vídeo no Youtube (prova documental) e o testemunho de outros sete colegas (prova testemunhal). Porém, a causa de pedir não é nem um acontecimento nem um elemento que o demonstre, mas a descrição deste fato.*

2.2.4.1. *Imaginemos que neste momento um veículo automotor abalroe outro defronte ao local onde cada um de vocês está. O fato será a colisão. As provas serão as mesmas da leitura deste voto, leia-se, o vídeo no Youtube e as oito (sete mais este relator) testemunhas. No entanto, nem o fato, nem as provas, confundem-se com a descrição dos fatos (causa de pedir) que o titular do veículo automotor fará em eventual ação indenizatória. O fato é a realidade sensível; a prova é marca que o fato deixa na realidade sensível; a causa de pedir é a descrição da realidade sensível tipificada em uma norma – com isto se quer dizer que a cor dos carros, o dia da semana, o horário são partes dos fatos, mas não da causa de pedir, pois a esta só interessam os fatos que sejam tipificados em uma norma (a colisão, a posição dos carros, a habilitação dos motoristas, o estado de embriaguez destes, etc).*

2.2.5. O legislador não é alheio a realidade acima, tanto que ao dispor sobre as condições da inicial elenca a **descrição** (e não a prova) dos fatos e dos fundamentos jurídicos do pedido. Não bastasse (e com a devida vênia, basta) o quanto dito, a ausência de causa de pedir (descrição dos fatos na inicial) leva à extinção do processo sem julgamento de mérito; agora, a ausência de prova leva a extinção do processo com julgamento de mérito nos termos do art. 323 do CPC. Mais um exemplo da diferença entre causa de pedir e prova (ao menos para as teorias processuais adotadas por este Relator) estabilização da demanda significa proibição de modificação de causa de pedir após a formação da lide. Contudo, não obstante a descrição dos fatos na inicial se mantenha, pode a parte coligir aos autos provas destes fatos, em réplica, ou em recurso (mais um efeito da teoria da substanciação). Afirmar identidade de causa de pedir e prova é o mesmo que afirmar a proibição de coligir novas provas aos autos após a Manifestação de Inconformidade, o que não me parece que seja o recado do artigo 16 do Decreto 70.235/72 e tampouco o que esta Turma costumeiramente faça.

2.2.5.1. Por fim (embora os exemplos possam ser estendidos aos limites do direito processual), a litispendência. Há litispendência quando, dentre outras coisas, há identidade de causa petendi e não de facto probandi. Imaginemos que a **Recorrente** pleiteasse restituição de IRPJ/CSLL com base na mesma DCTF retificadora que é objeto de prova do presente processo, seria possível dizer que há litispendência entre o hipotético processo e o presente processo? Evidente que não pois, embora o elemento de prova fosse (ou talvez seja) o mesmo, a causa de pedir e consequentemente o pedido seriam distintos.

2.2.6. Trazendo todo o raciocínio acima ao presente processo. A **Recorrente** pleiteou crédito de contribuições apuradas no ano de 2002 – este é o direito que pretendia ver adjudicado. Para tanto, **descreve** a **Recorrente** que recolheu indevidamente aos cofres públicos a contribuição que pretende ver restituída/compensada – esta é a causa de pedir, como já se nota, manca, pois descreve os elementos de fato, recolhimento indevido, e não os elementos de direito (por sinal, ocultos até a presente data). Para **demonstrar** que recolheu indevidamente aos cofres públicos a contribuição, a **Recorrente** traz aos autos DCTF retificadora e planilha – estes são os elementos sensíveis que demonstram (ou ao menos pretendem demonstrar) a ocorrência dos fatos.

2.2.7. Tendo em mente o quadro acima, a DRF (mais especificamente, a DERAT) proferiu despacho decisório, com motivo e motivação – nossos objetos de estudo a partir de agora.

2.2.7.1. Sem esgotar os colegas com (mais) enfadonhas explicações doutrinárias (de amplo conhecimento), o motivo do ato administrativo não se confunde, nem é possível traçar um paralelo, com a causa de pedir, com as provas ou com os fatos, posto que o motivo é mais do que a descrição de uma situação fática, é mais do que um elemento de fato, ou algo que demonstre este fato. O motivo é a **constatação** do fato jurígeno que dará origem ao ato administrativo. Por este motivo BANDEIRA DE MELLO conceitua motivo como “a própria situação material, empírica que efetivamente serviu de suporte real e objetivo para a prática do ato” e assim diferencia o motivo legal, a previsão abstrata, do motivo do ato, o enquadramento nesta previsão abstrata. Em assim sendo, o motivo do ato administrativo (e da decisão da DRF enquanto) é o fato observado através da causa de pedir pela lente das provas.

2.2.7.2. O administrador, ao proferir uma decisão questiona, “ok, o que se está a pedir?”, depois “certo, e por que se está a pedir o que se pede? Quais são os fatos jurídicos que

o pleiteante entende ocorridos?”, e, ao final “quais são os elementos de prova que demonstram que os fatos ocorreram tal como descritos?”. Se a resposta para a terceira questão é “os elementos de prova não demonstram a ocorrência do fato” tal como descrito pelo pleiteante, o motivo do ato é a inexistência do fato. Decisão posterior que dá força probante diversa da anterior, não anula este último mas reforma-o.

2.2.7.3. Convertendo para o caso concreto, ter, ou não, a DRF analisado a DCTF retificadora, em nada implica em termos de nulidade do ato, mas na reforma deste ato caso aquele motivo se mostre inadequado, isto é, caso se demonstre que o fato considerado inexistente, existiu – e é o que fazemos com imensa frequência, alterar tanto a relação da descrição dos fatos com as provas, concedendo força probante em elementos de prova anteriormente desconsiderados, quer subsumindo a situação fática narrada e demonstrada em dispositivos jurídicos anteriormente desconsiderados.

2.2.8. Claro, pode se debater a nulidade do despacho, não sob a ótica da alteração de motivo, mas tendo em observância do direito de defesa e sua relação intrínseca com a motivação do ato.

2.2.8.1. Isto porque, a norma do processo administrativo fiscal eiva de nulidade o cerceamento do direito de defesa (compreendido como o direito de conhecimento da acusação, petição e audiência). Todavia, Jurisprudência pacífica (quer administrativa, quer judicial), com fulcro na livre convicção fundamentada, acentua que “o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão”.

2.2.8.2. A bem da verdade, a expansão do ordenamento jurídico e o caráter não unívoco da interpretação (quer fática, quer jurídica) torna possível ao interprete/aplicador chegar à conclusão do silogismo jurídico por diversos caminhos. Alguns destes caminhos da lógica jurídica podem culminar com a preterição de outros, tornar prejudicada a análise de outros caminhos que poderiam, em superada a pedra (no sentido de Drummond), alterar a conclusão do silogismo.

2.2.8.3. Justamente neste sentido, o artigo 489 § 1º inciso IV do Código de Processo Civil eiva de nulidade, por não fundamentada, a decisão que “não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo [desde que e somente se] capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”. Invertendo o raciocínio, o julgador, ante as provas e os argumentos jurídicos trazidos pelas partes chega à uma conclusão; se houver argumento capaz de infirmar a conclusão – ainda que em tese, isto é, ainda que o juízo revisor discorde da tese – a decisão é nula. Agora bem, se o julgador apresenta uma conclusão a que o argumento, em tese, não é capaz de infirmar – porquanto, por exemplo, prejudicado – não há nulidade.

2.2.8.4. Portanto, para se chegar a uma conclusão da nulidade ou não do despacho decisório da DRF, antes necessário saber se a DCTF retificadora (supostamente ignorada) é capaz de infirmar, ainda que em tese, a conclusão do julgado, e, para tanto, saber qual a força probante da DCTF retificadora.

2.2.9. E qual é a força probante da DCTF retificadora?

2.2.9.1. *Nos termos do artigo 5º § 1º do Decreto-Lei 2.124/84 a DCTF é “o documento que formaliza(..) o cumprimento de obrigação acessória, comunica(...) a existência de crédito tributário, constitui[ndo] confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”. Por meio da DCTF o contribuinte informa dados sobre as suas transações comerciais, sobre os tributos a apurar, sobre o valor dos tributos a apurar e sobre a forma de extinção destes tributos, tudo na forma do artigo 7º da IN 73/1996 (vigente na data da DCTF original):*

Art. 7º A DCTF deverá conter as seguintes informações, relativas ao trimestre de competência:

I - número de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC do estabelecimento declarante;

II - razão social;

III - trimestre de ocorrência dos fatos geradores;

IV - faturamento mensal;

V - dados cadastrais do representante da pessoa jurídica;

VI - código da receita e sua denominação;

VII - período de apuração;

VIII - base de cálculo, exceto para o IPI, o IOF e a CPMF;

IX - saldo credor anterior, créditos e débitos do período de apuração, relativos ao IPI;

X - total do imposto apurado;

XI - compensações;

XII - valores com exigibilidade suspensa;

XIII - pagamentos efetuados;

XIV - parcelamentos concedidos;

XV - o saldo a pagar por tributo ou contribuição;

XVI - pedido de parcelamento dos tributos e contribuições a pagar, se for o caso.

2.2.9.2. *Portanto, a DCTF é ao mesmo tempo, uma declaração unilateral (posto que de integral responsabilidade do contribuinte), uma declaração/escrituração fiscal (entendida como o documento em que o empresário lança “características principais dos documentos ou papéis que derem origem”, conforme art. 2º do Decreto 64.657/69 que “dispõem sobre a escrituração e livros mercantis”) e um lançamento (“assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável [e] calcular o montante do tributo devido”).*

2.2.9.3. *Enquanto declaração unilateral subscrita por um particular a DCTF “presume-se verdadeira em relação ao signatário” (art. 408 do CPC) “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.*

408 Parágrafo Único do CPC). Assim, a DCTF prova a ciência do fato nela descrito, mas não o fato em si “incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade”.

2.2.9.4. Enquanto declaração/escrituração fiscal, a DCTF “faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados [desde que] comprovados por documentos hábeis” (art. 26 do Decreto 7.574/2011), isto é, não basta a declaração, esta deve vir acompanhada de documentos hábeis para fazer prova em favor do sujeito passivo.

2.2.9.5. Enquanto lançamento, a retificação DCTF somente é admissível “por iniciativa do próprio declarante, quando vise reduzir ou excluir tributo, (...) mediante comprovação do erro em que se funde” (art. 147 § 1º do CTN), isto é, não basta a mera declaração de retificação de DCTF, a redução do tributo lançado deve ser feita mediante comprovação do erro em que se funde.

2.2.9.6. Em síntese conclusiva, quer sob a ótica do direito processual civil, quer sob a ótica do direito processual administrativo fiscal, quer sob a ótica do direito tributário a DCTF retificada nada prova – e com a devida vênia, não vai ser um programa de computador ou uma instrução normativa que irão subverter uma lógica jurídica tão consolidada, tanto que se espraia por ramos do direito algo distintos.

2.2.10. Ora, se a DCTF retificada nada prova, a sua presença ou ausência é incapaz de infirmar a conclusão de um julgado que concluiu pela insuficiência probatória. Se a presença ou ausência de DCTF retificadora não é capaz de infirmar a conclusão do julgado, sua não análise (que pressupõe-se) não leva à nulidade do julgado.

2.2.11. Plenamente inteligível (e até mesmo louvável) a preocupação com questões de ordem técnica/prática que, ao final, são verdadeiras preocupações com supressão de instância e com a verdade real. No entanto, as questões de ordem técnica/prática não podem sobressair-se a questões de ordem processual, ainda mais quando estas preocupações também são embebidas da verdade real e da preocupação com a marcha processual. Em processo de crédito cabe ao contribuinte demonstrar a liquidez e certeza destes – é esta a outra medida que competiria ao sujeito passivo. Ao julgador cabe analisar as provas coligidas aos autos e decidir sobre a liquidez e certeza dos créditos descritos no processo no estado em que se encontra - e foi justamente o feito pela DRF e pela DRJ (e esta última foi além, apontando, inclusive quais documentos bastariam para demonstrar o alegado) e é o que se passa a fazer:

2.2.12. A **Recorrente** alega erro na apuração e recolhimento de PIS, erro que pretende demonstrar por meio de juntada de DTCF retificadora, o que é insuficiente à demonstração do direito creditório, nos termos de pacífica Jurisprudência desta Turma e deste Conselho.

2.2.12.1. E a juntada da planilha de e-fls 53 (V.1) em nada socorre a **Recorrente** pois, aparentemente, somente indica a forma em que o crédito ora pleiteado foi (ou é) utilizado:

	Sld. Histórico Anterior	COMPENSAÇÃO				Sld. Histórico Atual	Selic		Saldo Crédito	
		Descrição	Data Vecto.	Vr. Total	Vr. Histórico		Mês	Comp		
2005	jan 1.349.346,73					1.349.346,73	1,38%	45,05%	1.957.227,43	1.957.227,43
	fev 1.349.346,73					1.349.346,73	1,22%	46,43%	1.975.848,42	1.975.848,42
	mar 1.349.346,73					1.349.346,73	1,53%	47,85%	1.992.310,45	1.992.310,45
	abr 1.349.346,73					1.349.346,73	1,41%	49,16%	2.012.955,45	2.012.955,45
	mai 1.349.346,73					1.349.346,73	1,50%	50,59%	2.031.981,24	2.031.981,24
	jun 1.349.346,73					1.349.346,73	1,59%	52,09%	2.052.221,44	2.052.221,44
	jul 1.349.346,73					1.349.346,73	1,51%	53,68%	2.073.676,05	2.073.676,05
	ago 1.349.346,73					1.349.346,73	1,66%	55,19%	2.094.051,19	2.094.051,19
	set 1.349.346,73					1.349.346,73	1,50%	56,85%	2.116.450,35	2.116.450,35
	out 1.349.346,73	IRPJ	31/10/2005	82.142,92	51.874,28	1.297.472,45	1,41%	58,35%	2.054.547,62	2.054.547,62
	nov 1.297.472,45					1.297.472,45	1,38%	59,76%	2.072.841,99	2.072.841,99
	dez 1.297.472,45					1.297.472,45	1,47%	61,14%	2.090.747,11	2.090.747,11
2006	jan 1.297.472,45					1.297.472,45	1,43%	62,61%	2.109.819,95	2.109.819,95
	fev 1.297.472,45					1.297.472,45	1,15%	64,04%	2.128.373,81	2.128.373,81
	mar 1.297.472,45					1.297.472,45	1,42%	65,19%	2.143.294,74	2.143.294,74
	abr 1.297.472,45					1.297.472,45	1,08%	66,61%	2.161.718,85	2.161.718,85
	mai 1.297.472,45					1.297.472,45	1,28%	67,69%	2.175.731,55	2.175.731,55
	jun 1.297.472,45					1.297.472,45	1,18%	68,97%	2.192.339,20	2.192.339,20
	jul 1.297.472,45					1.297.472,45	1,17%	70,15%	2.207.649,37	2.207.649,37
	ago 1.297.472,45					1.297.472,45	1,26%	71,32%	2.222.829,80	2.222.829,80
	set 1.297.472,45					1.297.472,45	1,06%	72,58%	2.239.177,95	2.239.177,95
	out 1.297.472,45					1.297.472,45	1,09%	73,64%	2.252.931,16	2.252.931,16
	nov 1.297.472,45					1.297.472,45	1,02%	74,73%	2.267.073,61	2.267.073,61
	dez 1.297.472,45					1.297.472,45	0,99%	75,75%	2.280.307,83	2.280.307,83
2007	jan 1.297.472,45					1.297.472,45	1,08%	76,74%	2.293.152,81	2.293.152,81
	fev 1.297.472,45					1.297.472,45	0,87%	77,82%	2.307.165,51	2.307.165,51
	mar 1.297.472,45					1.297.472,45	1,05%	78,69%	2.318.453,52	2.318.453,52
	abr 1.297.472,45					1.297.472,45	0,94%	79,74%	2.332.076,98	2.332.076,98
	mai 1.297.472,45					1.297.472,45	1,03%	80,68%	2.344.273,22	2.344.273,22
	jun 1.297.472,45	COFINS	20/06/2007	2.357.637,17	1.297.472,44	0,01	0,91%	81,71%	0,02	0,02
	jul 0,01					0,01	0,97%	82,62%	0,02	0,02
	ago 0,01					0,01	0,99%	83,59%	0,02	0,02
	set 0,01					0,01	0,80%	84,58%	0,02	0,02
	out 0,01					0,01	0,83%	85,36%	0,02	0,02
	nov 0,01					0,01	0,84%	86,31%	0,02	0,02
	dez 0,01					0,01	0,84%	87,15%	0,02	0,02

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do recurso voluntário, negando-lhe, integralmente, provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto