



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.690058/2009-73
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-010.712 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de setembro de 2020
Recorrente LABORATORIO AMERICANO DE FARMACOTERAPIA S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

PER/DCOMP. CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO.
ERRO DE FATO NA DCTF. ÔNUS PROBATÓRIO.

Para fundamentar o crédito pleiteado em PER/DCOMP decorrente de pagamento indevido ou a maior, incumbe ao sujeito passivo juntar elementos probatórios robustos, fundados na escrita comercial/fiscal e nos documentos de lastro, para comprovar o eventual erro de fato no débito declarado em DCTF.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-010.708, de 16 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10880.690054/2009-95, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Possas – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes/MF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Declaração de Compensação

Trata o presente processo de Pedido de Restituição/Declaração de Compensação (PER/DCOMP), invocando crédito, indeferido por meio do Despacho Decisório (eletrônico), por estar o pagamento indicado como indevido sendo integralmente utilizado para quitação de débitos do Contribuinte, não restando crédito disponível.

Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

O Contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório, e apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que:

(a) o montante demandado resulta de pagamento a maior, mas, por lapso, não foi retificada a correspondente DCTF;

(b) em razão de ser do ramo de farmacêuticos e cosméticos, está sujeita tanto ao regime não cumulativo, quanto àquele previsto no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000 (que prevê alíquotas diferenciadas e crédito presumido para remédios de tarja preta e vermelha);

(c) apesar de declarar em DAICON o valor devido correto, com deduções, efetuou pagamento pelo valor total, apresentando DCTF retificadora, alocando parte do pagamento indevido ao PER/DCOMP, constante no presente processo; e

(d) alega que privilegiar aspectos formais em detrimento do efetivo direito de crédito, enseja enriquecimento sem causa da União. Junta à manifestação a seguinte documentação pertinente: DAICON, planilha de apuração de PIS/COFINS e DCTF.

Como prova, elabora planilha demonstrativa das receitas, junta cópia das DCTF, DAICON, DARF e cópia de “contas contábeis”.

A DRJ apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada, decidiu por considerar **improcedente** a Manifestação, sob os seguintes fundamentos:

(a) sendo a DCTF retificadora apresentada após a ciência do contribuinte do Despacho Decisório, para que se atribua eficácia às informações nela contidas é necessário que esteja lastreada com documentos hábeis e idôneos, comprovando o equívoco cometido; e

(b) caberia ao contribuinte não só a juntada da DCTF retificadora, mas também dos elementos de prova (cópias de livros e documentos – fiscais/contábeis) capazes de demonstrar o erro cometido na DCTF original, que embasou o Despacho Decisório.

Recurso Voluntário

Cientificadas da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, basicamente reiterando as razões externadas em sua Manifestação de Inconformidade, e agregando que o simples indeferimento, pela DRJ, desconsiderando o documento apresentado (DAICON), afrontou a verdade material, e que “...*protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pela juntada de novos documentos e realização de perícia, caso se entenda necessário*”.

Decisão de 2ª Instância

Em apreciação dos Recursos Voluntário, foi exarada a decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes/MF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. O Colegiado assentou por indeferir o pedido de diligência e que o Contribuinte faltou com seu dever de colaboração duplamente, como a seguir:

(i) pelo pedido de crédito alçado em documentação que, por lapso, não corrigiu, nem comprovou, ao apresentar sua Manifestação de Inconformidade; e,

(ii) por insistir em sua peça recursal na não comprovação, mesmo tendo a instância de piso indicado expressamente as razões do indeferimento e que documentos, exemplificativamente, deveria a postulante ter carreado aos autos.

Conclui que a verdade material é composta pelo dever de investigação do Fisco somado ao dever de colaboração por parte do Contribuinte.

Embargos de Declaração

Cientificado, o Contribuinte opôs os Embargos de declaração contra o Acórdão recorrido, no qual aduziu existir vícios de omissão no julgado. Os Embargos foram analisados e rejeitados pelo Presidente da Turma, conforme disposto no Despacho de Admissibilidade.

Recurso Especial da Contribuinte

Cientificada do Despacho que rejeitou os Embargos opostos, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo a seguinte matéria: **(i) Compensação Tributária – Comprovação.**

O Contribuinte defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial interposto.

No Recurso alega que, “o entendimento proferido no Acórdão paradigma, seja aplicado ao caso presente, reformando consequentemente o Acórdão recorrido que proferiu entendimento diametralmente contrário”.

Para comprovar a divergência indica que:

- na **decisão recorrida** considerou que os alegados créditos não foram comprovados. Embora tenha apresentado declarações (DACon retificador, DCTF retificadora após o Despacho Decisório, planilhas) e DARF, entendendo-as como comprovações insuficientes.

- no **Acórdão**, decide, baseado em princípios, pela renovação da oportunidade processual de comprovação.

No Exame de Admissibilidade do recurso, verificou-se que as circunstâncias materiais são semelhantes e o objeto jurídico é o mesmo (a comprovação da alegação de crédito). As decisões se detém sobre norma geral do PAF, portanto, demonstrada a divergência.

Posto isto, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificada do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de sua análise de admissibilidade que lhe deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas

contrarrazões, requerendo em resumo, que não seja admitido o Recurso Especial, alegando impossibilidade de revolvimento do conjunto fático-probatório, e caso assim não entenda, que seja negado provimento ao Recurso Especial apresentado, mantendo-se o Acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

Assevera que “não há como se possibilitar ao contribuinte desidioso a subversão de todo o devido processo legal, não apenas diferindo o momento de comprovação dos atributos de certeza e liquidez do crédito informado em DCOMP, mas invertendo o ônus da prova para o Fisco, imputando-lhe a responsabilidade de verificar a existência do direito creditório, a despeito da completa ausência de qualquer prova nestes autos”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF às fls. 959/962, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No entanto, a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, requer que o Recurso Especial **não seja conhecido**, alegando que “(...) *Todavia, o recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório*”.

A matéria discutida refere-se “à Comprovação do direito ao crédito no processo de Compensação Tributária”. Trata-se de Declaração de Compensação, no qual o **Acórdão recorrido** considerou que os alegados créditos não foram comprovados. A recorrente apresentou Declarações (DACON retificador, DCTF retificadora após o Despacho Decisório), planilhas, cópia de contas contábeis e DARF, entendendo ser tais documentos como comprovações suficientes para elucidar a questão.

No entanto, a Turma decidiu que as comprovações não foram suficientes e, que seriam necessários cópias dos documentos da escrituração (livro Razão e documentos fiscais). Veja-se trecho do voto condutor:

“Portanto, no presente caso, caberia ao contribuinte não só a juntada da DCTF retificadora, mas também dos **elementos de prova (cópias de livros e documentos) capazes de demonstrar o erro supostamente cometido na DCTF original**, que embasou o despacho decisório em referência”.

“(…) Daí porque, entendo que, no presente caso, o contribuinte deveria ter apresentado **cópia de documentos da escrituração (livro Razão, por exemplo)**, para efetivamente demonstrar o erro”.

O contribuinte visando comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão de nº 1401-003.341, de 17/04/2019. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DCTF RETIFICADORA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. PN COSIT n.º 02/2015. São passíveis de restituição e compensação os créditos declarados em DCTF retificada **apenas após a ciência de Despacho Decisório**, desde que o equívoco esteja devidamente comprovado. Aplicação do Parecer Normativo Cosit n.º 02 de 2015.

Veja-se trecho do voto condutor:

“Como já dito, **apenas nesta segunda instância a Interessada trouxe aos autos cópia de sua DIPJ, DIRFs, a DCTF Retificadora em questão, Demonstrativos de IRPJ, CSLL e Contribuições Previdenciárias Retidas na Fonte, Comprovante de Recolhimento, bem como planilha explicativa elaborada por ela própria (anexos do Recurso Voluntário)**”.

Cotejando os arestos, resta claro que as circunstâncias materiais são semelhantes, uma vez que ambos os casos comparados tratam de alegação de crédito cuja comprovação se restringiu às Declarações (DCTF, DACON, DIPJ, planilhas, etc.), sem apresentação de provas escriturais (livros contábeis e fiscais). Enquanto o Acórdão recorrido decide que não houve comprovação suficiente e nega provimento, o paradigma decide, baseado em princípios, pela renovação da oportunidade processual de comprovação.

Assim, a partir do cotejo entre os Acórdãos - recorrido e paradigma, constata-se que houve sim divergência na interpretação da legislação tributária, aplicação de normas gerais do PAF.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia, exclusivamente em relação à seguinte matéria: “à Comprovação do direito ao crédito no processo de Compensação Tributária.”

Alega a Recorrente em seu recurso que “(...) a controvérsia tratada no presente Recurso Especial diz respeito à possibilidade do recebimento da DCTF retificadora transmitida após ciência do despacho decisório para sanar erro material que obstava o reconhecimento do crédito fiscal aventado, nos moldes do **Parecer Normativo COSIT n.º 2 de 2015**, bem como versa acerca da ilegalidade da **recusa imotivada do conjunto probatório apresentado pela Recorrente, em contrariedade aos artigos 2º e 38 da Lei 9.784 de 1999**”.

Pois bem. Estamos a tratar de Declaração de Compensação (extinção de crédito tributário, mediante a modalidade prevista no art. 156, II, do CTN), em que o Contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório consistente em demonstrar o seu direito creditório. Isto é, não comprovou nos autos que houve erro ou pagamento a maior hábil a gerar o indébito alegado, (recolhimento à maior de COFINS relativo ao PA setembro/2006).

Em sua defesa, o contribuinte alega ter sido um mero equívoco de fato no preenchimento da DCTF e informa que **procedeu à retificação da Declaração**, após a ciência da não homologação da compensação. Afirma que o crédito existe, e deriva do art. 1º da Lei n.º 10.147, de 2000, que prevê alíquotas diferenciadas e crédito presumido para remédios de tarja preta e vermelha.

Como a DCTF foi retificada após o Despacho Decisório (aplicando-se os efeitos da exclusão da espontaneidade, conforme previsto na legislação no §1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72), é pertinente perquirir acerca da possibilidade jurídica de o requerente fazê-la e da eficácia probatória que a DCTF retificadora carrega na comprovação do alegado indébito.

Para provar o alegado crédito, anexa aos autos uma tabela resumo de receitas auferidas/planilha de apuração da base de cálculo, DACON (retificador) de

setembro/2006, DARF de pagamento, DCTF retificadora referente a setembro/2006 (datada de 09/12/2009 e cópia de “contas contábeis” (fls. 86/144 e 277/289).

Verifica-se no recorrido que o Colegiado entendeu não haver comprovação de indícios de provas dos créditos alegados e, com os elementos constantes nos autos (como a cópia de Declarações de sua própria responsabilidade), não foi possível verificar a certeza e liquidez do direito pleiteado, consoante extrato do voto abaixo transcrito (fl. 870):

“(…) E faltou com seu dever de colaboração duplamente a recorrente: **primeiro, pelo pedido de crédito alçado em documentação que, por lapso, não corrigiu, nem comprovou, ao apresentar sua manifestação de inconformidade;** e, segundo, **por insistir em sua peça recursal na não comprovação, mesmo tendo a instância de piso indicado expressamente as razões do indeferimento e que documentos, exemplificativamente, deveria a postulante ter carreado aos autos**”. (Grifei)

Portanto, não procede alegação do Contribuinte em seu Recurso Especial, quanto à ilegalidade da recusa (imotivada) do conjunto probatório apresentado, conforme preceitua os artigos 2º e 38 da Lei 9.784 de 1999.

Quanto à inobservância do **Parecer Normativo COSIT nº 02, de 2015**, que a RFB editou para uniformizar o entendimento e procedimentos às compensações efetuadas com pagamento decorrente de crédito indevidamente declarado em DCTF, destaca-se o posicionamento da RFB que, mesmo que a retificação das DCTFs ocorra após a não homologação das compensações vinculadas, a conformidade das obrigações acessórias quando da Manifestação de Inconformidade leva necessariamente à revisão da decisão, a menos que haja razões para o não acatamento das retificadoras - suspeitas que poderão ser confirmadas em diligência efetuadas pela Fiscalização. Veja-se trecho do referido Parecer Normativo:

“RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

(…).

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. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. **Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide**, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.” (Grifei).

De fato, em que pese o Parecer acima sobre a possibilidade de solicitação de diligência e, haver o Colegiado verificado a inviabilidade de conferir liquidez e certeza aos créditos pleiteados apenas com a documentação acostada aos autos, não manteve-se silente quanto a realização de diligência. Veja-se trecho do voto condutor (fl. 871):

“A demanda derradeira para *“...provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pela juntada de novos documentos e realização de perícia, caso se entenda necessário”* opera como um desejo de, na segunda instância do contencioso administrativo, **permitir-se à empresa a apresentação de provas que ela própria tinha o dever de apresentar desde o início da contenda**, sob pena de indeferimento do crédito, como aqui exposto, e opõe-se ao que reza o art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, visto que não se está mais, no caso, diante de nenhuma das situações previstas em suas alíneas”. (Grifei)

E, isto se deu porque, para que se possa superar a questão de eventual erro de fato e analisar efetivamente o mérito da questão e demandar a realização de diligência,

deveriam estar presentes nos autos os elementos comprobatórios que pudessem considerar no mínimo como indícios de prova dos créditos alegados (além das Declarações de sua responsabilidade, DARF, uma vez que estas o Fisco as tem acesso), o que, como assinalado, não se verificou no caso.

Como é cediço, a realização de diligência depende da convicção do julgador, que pode indeferir, ao seu livre arbítrio, as diligências que entender prescindível, sem que isso gere qualquer preterição de direito de defesa. A diligência ou perícia não se presta a suprir a deficiência na instrução probatória por parte da recorrente ou do Fisco.

No recorrido resta claro que o contribuinte, em nenhum momento, se desincumbiu do ônus de comprovar o direito creditório alegado. Não se trata, portanto, de mera questão formal, sobre até qual momento seria possível a comprovação da liquidez e certeza do crédito informado, até mesmo porque da análise dos autos extrai-se que em todas as oportunidades em que o contribuinte trouxe documentos, esses foram analisados pelos julgadores administrativos.

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

Nota-se que o contribuinte pretende, na verdade, a inversão do ônus da prova, de modo que seja o Fisco o encarregado da prova do direito creditório informado na DCOMP.

É preciso lembrar que, de acordo com artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, o contribuinte deve apresentar na Impugnação "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir", da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

A esse respeito, cabe dizer que cabe ao interessado o ônus da apresentação das provas hábeis do direito que julga ter, segundo dispõe o art. 373, inciso I, do CPC, bem como, no art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972 e art. 36 da Lei n.º 9.784, de 1999, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Entretanto, a contribuinte não logrou fazer tal prova. O DACON apresentado, por si só não pode ser considerado como elemento de prova (assim como a DIPJ), trata-se de uma declaração unilateral de informações de interesse da administração tributária, o que entendo ser equivalente a meras alegações. Ambas Declarações - DCTF original quanto o DACON, foram apresentados tempestivamente, assim permanece a dúvida sobre em qual dos dois documentos foram informados os valores corretos. Por isso, no presente caso, o contribuinte, para dar suporte à alegação, como dito alhures, deveria apresentar sua escrituração comercial e fiscal (extrato dos lançamentos nos livros Diário e Razão, cópia dos livros fiscais, por exemplo), para efetivamente demonstrar o erro cometido.

Neste sentido, é recorrente o posicionamento desta CSRF, conforme se pode observar nos seguintes julgados:

“PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ERRO DE FATO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. A mera retificação de DCTF, realizada posteriormente à ciência do despacho decisório e desacompanhada de documentação contábil e fiscal que a sustente, não tem o condão de reverter o despacho decisório que denegou a compensação. (Acórdão n.º 9303-008.902 - 16/07/2019, *Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos*)”

“DCTF RETIFICADORA. APRESENTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. CRÉDITO FINANCEIRO. CERTEZA E LIQUIDEZ NÃO COMPROVADAS. DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO. MANUTENÇÃO.

Demonstrado e provado que a apresentação da DCTF retificadora não foi comprovada nos autos o que implicou a não comprovação da certeza e liquidez do crédito (indébito) financeiro reclamado e utilizado na compensação, mantém-se a não homologação da Dcomp.(Acórdão n.º 9303-006.978 - 13/06/2018, *Rel. Cons. Rodrigo da Costa Póssas*)”

Para consolidar tal entendimento, reproduzo trecho da decisão consubstanciada no Acórdão CSRF n.º 9303-005.226, de 20/06/2017, nos seguintes termos:

“...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.”(Grifei)

Posto isto, uma vez que o Contribuinte não trouxe aos autos elementos mínimos de prova de que teria havido um erro de fato no valor do débito declarado em DCTF, não se prestando a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco, é de se negar o provimento ao Recurso Especial interposto.

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte e, no **mérito negar-lhe** provimento.

É como voto.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Póssas – Presidente Redator