



## Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	<b>10880.906703/2012-81</b>
ACÓRDÃO	3302-014.452 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GALVÃO ENGENHARIA S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Data do fato gerador: 23/01/2009

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

O CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

O contribuinte deve trazer ao processo provas das alegações, tais como sua Escrituração Contábil-Fiscal e os documentos que lhe dão suporte, como notas fiscais e/ou contratos. Ausentes tais elementos, sequer existem indícios aptos a motivar a requisição de uma diligência.

**RETIFICAÇÃO DA DCTF. REDUÇÃO DO DÉBITO INICIALMENTE DECLARADO.**

Nos termos do art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA IMPUGNAÇÃO.**

A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum.

O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da

matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). No mesmo sentido, o art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

APRESENTAÇÃO DE FATOS NOVOS JÁ CONHECIDOS. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Se o recorrente altera completamente suas razões de defesa, invocando fatos novos, que não constavam do recurso analisado pela 1<sup>a</sup> instância, tem-se evidente caso de preclusão consumativa e, assim sendo, tal matéria não deve ser conhecida pelo Colegiado, pois trata-se de inovação recursal, tendo em vista que tais fatos não foram apresentados na Manifestação de Inconformidade. É o que determina o art. 16, inciso III e § 4º do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 17 do mesmo diploma legal. Como este argumento se refere a motivos de fato, e não de direito, também não é possível que seja conhecido de ofício.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos seguintes tópicos do Recurso Voluntário: (i) II.2.1. Reconhecimento parcial do crédito pleiteado e (ii) II.2.2. O cancelamento da multa em caso de decisão por voto de qualidade (artigo 112 do CTN); e, no mérito, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel (suplente convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente o Conselheiro Mario Sergio Martinez Piccini, substituído pelo Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Recife (DRJ-REC):

*1. Trata-se de Declaração de Compensação de Pagamento Indevido ou a Maior (nº 23808.73107.301009.1.3.04-1099 – fls. 002 a 006), elaborada com a utilização do Programa PER/DCOMP, transmitida em 30/10/2009, que tem por origem do*

*crédito um suposto pagamento indevido ou a maior da Cofins cumulativa (Código 2172), apresentando o DARF as seguintes características:*

(...)

1.1. *Na DCOMP foi utilizado parte daquele pagamento, no valor original de R\$171.851,53, que, com a Selic acumulada, seria suficiente para a compensação de um débito do IRPJ, Código 2089, relativo ao 4º trimestre de 2008, no valor principal de R\$144.866,92, mais acréscimos legais, com vencimento em 30/01/2009.*

2. *A DCOMP foi analisada de forma automatizada, pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações – SCC, que localizou o pagamento, mas verificou que já havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.*

2.1. *Em razão disto, foi exarado Despacho Decisório eletrônico (fls. 007) não reconhecendo o alegado direito creditório e, consequentemente, não homologando a compensação declarada, o que levou à cobrança do débito indevidamente compensado, mais acréscimos legais.*

3. *Cientificada do decisum, por via postal, em 15/03/2012 (fls. 008 e 009) a interessada, irresignada, apresentou, em 16/04/2012, Manifestação de Inconformidade, com apenas uma página (fls. 012), na qual aduz o seguinte:*

*“Esclarecimento das compensações efetuadas:*

*Em análise do seu despacho decisório questionando o crédito informado no PER/DCOMP nº 23808.73107.301009.1.3.04-1099 (doc. 1), passamos a esclarecer as compensações efetuadas:*

*O crédito original no valor de R\$171.851,54 refere-se a um pagamento a maior referente ao DARF com as características abaixo (doc. 2):*

(...)

*O DARF supramencionado foi informado na DCTF de dezembro de 2008 (doc. 3), entregue no dia 20/02/2009. Posteriormente a esta data, constatamos que o valor de R\$171.851,54 recolhido através deste DARF, refere-se a um pagamento a maior.*

*Para corrigir a informação do débito apurado em relação aos créditos vinculados ao débito, retificamos a DCTF de dezembro de 2008 em 12/04/2012 (doc. 4).*

**A 2<sup>a</sup> Turma da DRJ-REC, em sessão datada de 15/04/2015, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.** Foi exarado o Acórdão nº 11-49.820, às fls. 77/83, com a seguinte Ementa:

***DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. COBRANÇA.***

*Constatada a inexistência de direito creditório para fazer frente ao débito declarado em DCOMP, a compensação não será homologada, implicando a*

*cobrança do valor indevidamente compensado, com os acréscimos legais cabíveis. (§§ 2º e 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96)*

**DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA.**

*A DCTF constitui confissão de dívida e é instrumento hábil e suficiente para inscrição na Dívida Ativa da União, dispensando a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Feita a regular inscrição, dispõe a Fazenda Pública de um título executivo extrajudicial com presunção relativa de certeza e liquidez, somente elidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo. (§ 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, Súmula nº 436, do STJ, e art. 204 do CTN)*

**COMPENSAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO.**

*O direito à compensação pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. (art. 170 do CTN)*

**PROVA DO INDÉBITO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.**

*Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, conforme art. 36 da Lei nº 9.784/99 - que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao PAF, conforme art. 69 da mesma lei.*

**PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.**

*Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas da existência do direito creditório devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.*

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 18/10/2016 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 89), apresentou Recurso Voluntário em 17/11/2016, às fls. 93/112.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

**I - ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo, porém preenche apenas parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento em parte. Explico.

O recorrente apresenta as seguintes alegações contra a decisão recorrida, *verbis*:

***III. DIREITO***

**III.1. A existência do direito creditório pleiteado**

(...)

*Ultrapassados esses esclarecimentos iniciais, passa-se a demonstrar a efetiva existência do crédito.*

*Como mencionado anteriormente, a Recorrente apurou, inicialmente, débito no valor de R\$ 3.462.451,72 a título de COFINS cumulativa, relativa ao período de apuração de dezembro/2008. Desse valor, foi deduzido o montante de R\$276.559,80, pago via DARF, referente ao recolhimento para o consórcio “RODOANEL SUL”, conforme demonstrativo de apuração que foi espelhado na DACON do período (doc. 01), restando, assim, saldo a pagar no valor de R\$3.185.891,92.*

*Ocorre que, após a revisão dessa apuração, a Recorrente identificou que, na realidade, deveria ter recolhido a título de COFINS naquele período o montante de R\$3.290.600,18, e não os R\$ 3.462.451,72, originalmente declarados na DACON e na DCTF.*

*Com o fito de infirmar os argumentos invocados pelo acórdão recorrido, a Recorrente acosta ao presente recurso voluntário a correção da apuração da COFINS do período de dezembro de 2008 (doc. 02). Percebe-se, da análise de tal documento, que a Recorrente auferiu receita inferior à inicialmente apurada, o que impactou o valor final devido. Note-se:*

(...)

*A partir do novo valor apurado, deduz-se o montante de R\$276.559,80, restando, assim, saldo a pagar de R\$3.014.040,38, surgindo, então o pagamento a maior no valor de R\$171.851,54, eis a Recorrente pagou, efetivamente, R\$ 3.185.891,92.*

*O demonstrativo abaixo demonstra o aparecimento do crédito ora pleiteado em razão da reapuração da COFINS devida:*

(...)

*Ainda que o Fisco quisesse questionar a redução do débito informado na DCTF retificadora, caber-lhe-ia observar o procedimento específico, qual seja a emissão de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (“TDPF”) e a instauração de fiscalização tendente a apuração eventual diferença de tributo a pagar, lavrando, se o caso, auto de infração em conformidade com o artigo 142 do CTN.*

*O que não se pode aceitar é que o Fisco burle tal procedimento e exija a diferença por meio de despacho decisório. Isso porque, ao não homologar a compensação declarada com base na última DCTF transmitida e no DARF que contém o crédito pleiteado, a Fiscalização pretende exigir a diferença apurada sem se submeter ao procedimento de constituição do crédito tributário.*

(...)

### ***II.1.1. A existência de meros erros formais DCTF não impede o reconhecimento do direito creditório***

*Ao contrário do entendimento veiculado no acórdão recorrido, a compensação pleiteada deve ser integralmente homologada, visto que a Recorrente possui o crédito invocado, como demonstrado no item precedente.*

*Apesar de ter declarado na DCTF do mês de dezembro/2008 valor superior ao efetivamente devido, trata-se de erro meramente formal que não tem o condão de legitimar a obrigação tributária ali constituída, devendo prevalecer a verdade material. Em outras palavras, embora a DCTF seja o documento adequado para constituir o crédito tributário, eventuais informações equivocadas ali consignadas não se tornam verdadeiras ou legítimas, podendo o contribuinte desfazê-las mediante apresentação de provas e, também, de retificação. E foi assim que a Recorrente procedeu, promovendo a retificação de sua DCTF.*

(...)

### ***II.2. Argumentos subsidiários***

#### ***II.2.1. Reconhecimento parcial do crédito pleiteado***

*Na absurda hipótese de Vossas Senhorias não reconhecerem integralmente o crédito pleiteado à luz do valor informado na DCTF retificadora, deverão reconhecer, ao menos, parte dele, já que o confronto entre o valor originalmente informado na DCTF e os DARFs recolhidos pelo código nº 2.172 referentes ao período de dezembro/2008 denotam a existência de pagamento a maior.*

*De acordo com a relação de pagamentos realizados nesse período, obtida do próprio e-CAC da empresa (doc. 05), foram realizados cinco recolhimentos, que, somados, perfazem o montante de R\$ 3.515.917,27:*

(...)

*Considerando-se o valor originalmente informado na DCTF retificada, isto é, R\$3.462.451,72, constata-se que a Recorrente pagou a maior, a título de COFINS (dezembro/2008), o montante de R\$53.465,55.*

(...)

*Ou seja: mesmo que Vossas Senhorias considerem válidas as informações da DCTF retificada, do cotejo entre os DARF arrecadados a título de COFINS do período de dezembro/2008 com o total apurado nessa competência, exsurge pagamento a maior no valor de R\$ 53.465,55.*

*O DARF pago no valor de R\$ 3.185.891,92, informado na DCOMP em questão, contém, ao menos, um pagamento excedente no valor acima informado, o que justifica, no mínimo, a homologação parcial da compensação declarada.*

#### ***II.2.2. O cancelamento da multa em caso de decisão por voto de qualidade (artigo 112 do CTN)***

O artigo 112 do CTN determina que, havendo dúvida na interpretação da legislação tributária que define infrações ou comina penalidades, deve, obrigatoriamente, prevalecer o entendimento que for mais favorável ao contribuinte. In verbis:

(...)

Todavia, é comum que essa dúvida se manifeste tacitamente, pelo empate de votos nos julgamentos de órgãos colegiados. Nesses casos, o voto de qualidade deve ser utilizado para que o deslinde da questão se dê em favor do contribuinte, como manda o artigo 112 do CTN.

Contudo, ao analisar a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo recorrente e julgada pelo Colegiado *a quo*, verifico que ocorreu uma clara inovação dos argumentos. Vejamos o que constou da referida Manifestação de Inconformidade (fl. 12), a seguir transcrita em sua integralidade:

*GALVÃO ENGENHARIA S/A, por seus procuradores, com sede à Rua Gomes de Carvalho, 1510 — conj. 21 e 22, Vila Olímpia, São Paulo, SP, CEP no 04547-005, CNPJ nº 01.340.937/0001-79, não se conformando com o despacho decisório nº de rastreamento 019154635, datado de 01/03/2012, pela Divisão de Orientação e Análise Tributária DERAT - SPO vem, por intermédio de seu representante estabelecido em conformidade com a lei, amparada no que dispõe o art. 203 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 259, de 24 de agosto de 2001, apresentar MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE ao indeferimento de seu pleito, pelos motivos de fato e de direito que se seguem.*

*Esclarecimento das compensações efetuadas*

*Em análise do seu despacho decisório questionando o crédito informado no PER/DCOMP 23808.73107.301009.1.3.04-1099 (doc. 1), passamos a esclarecer as compensações efetuadas:*

*O crédito original no valor de R\$171.851,54 refere-se a um pagamento a maior referente ao DARF com as características abaixo (doc. 2):*

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DA RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO
31/12/2008	2172	3.185.891,92	23/01/2009

*O DARF supramencionado foi informado na DCTF de dezembro de 2008 (doc. 3), entregue no dia 20/02/2009. Posteriormente a esta data, constatamos que o valor de R\$171.851,54 recolhido através deste DARF, refere-se a um pagamento a maior.*

*Para corrigir a informação do débito apurado em relação aos créditos vinculados ao débito, retificamos a DCTF de dezembro de 2008 em 12/04/2012 (doc. 4).*

*Nestes Termos, pede deferimento.*

Como se verifica, o contribuinte limitou-se a afirmar que constatou que o valor de R\$171.851,54 recolhido através de DARF refere-se a um pagamento a maior e que, para corrigir a informação do débito apurado, retificou a DCTF de dezembro de 2008. Nesse contexto, não há como tomar conhecimento dos chamados “Argumentos subsidiários”, pelos quais o recorrente pleiteia o reconhecimento parcial do crédito solicitado.

Sendo todos estes argumentos sobre situações fáticas, e não sobre questões exclusivamente “de direito”, também não há como se aventar o conhecimento de ofício desses fatos, pois não se constituem em matéria de ordem pública, cognoscível em qualquer fase processual. Trata-se de inovação recursal, tendo em vista que tais fatos não foram apresentados na Manifestação de Inconformidade. É o que determina o art. 16, inciso III e § 4º do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 17 do mesmo diploma legal:

**Art. 16. A impugnação mencionará:**

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

**III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir:** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

*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 nº 8.748, de 1993)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

**§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

**Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

No mesmo sentido o art. 1.013, § 1º, da Lei nº 13.105/2015 (CPC):

**Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento *da matéria impugnada*.**

(...)

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões **suscitadas e discutidas no processo**, ainda que não tenham sido solucionadas, **desde que relativas ao capítulo impugnado**.

Esse também é o entendimento doutrinário, conforme lecionam Fredie Didier Jr. et alii na obra Curso de Direito Processual Civil, 13<sup>a</sup> ed., vol. 03, 2016, págs. 142:

***10.3. Efeito devolutivo: extensão e profundidade (efeito translativo)***

(...)

*A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). Podem variar, de recurso para recurso, a extensão e a profundidade do efeito devolutivo. O estudo da profundidade do efeito devolutivo é examinado por alguns autores como se se tratasse de efeito diverso: denominam o fenômeno de efeito translativo.*

*A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. **A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum.***

***O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC).*** Sobre o tema, convém ressaltar que as normas que cuidam da apelação funcionam como regra geral. A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

Da mesma forma, não há como conhecer da matéria tratada no tópico “II.2.2. O cancelamento da multa em caso de decisão por voto de qualidade (artigo 112 do CTN)” do Recurso Voluntário, pois não se trata de questão que deva ser decidida por esse Colegiado. Já existe um procedimento estabelecido no Decreto nº 70.235/72 para a proclamação do resultado dos julgamentos, mesmo em caso de empate na votação; cabe ao Presidente de Turma tão somente seguir o quanto estabelecido na legislação, a qual também determina quais sejam os efeitos do julgamento, dentre os quais não se inclui o cancelamento da multa em caso de decisão por voto de qualidade.

Pelo exposto, voto por não conhecer dos seguintes tópicos do Recurso Voluntário: (i) II.2.1. Reconhecimento parcial do crédito pleiteado e (ii) II.2.2. O cancelamento da multa em caso de decisão por voto de qualidade (artigo 112 do CTN).

## **II – DA ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO**

Como já visto, a Manifestação de Inconformidade foi extremamente sucinta, basicamente limitando-se a afirmar que havia sido constatado que o valor de R\$171.851,54 recolhido através de DARF refere-se a um pagamento a maior e que, para corrigir a informação do débito apurado, retificou a DCTF de dezembro de 2008. **Entretanto, não apresentou as razões pelas quais entende que o valor pago foi maior que o valor efetivamente devido.**

O acórdão da DRJ negou provimento ao pedido sob os seguintes fundamentos, litteris:

*5. Em pesquisas no Sistema DCTF/Consulta (fls. 072 a 076), pude verificar que foram entregues duas DCTF relativas a dezembro de 2008, quais sejam:*

Status	Entrega	Débito	Valor Pago Débito	Valores DARF
Original	20/02/2009	(A) 3.462.451,72	276.559,80	276.559,80
			3.185.891,92	3.185.891,92
Retificadora	12/04/2012	(B) 3.290.600,18	276.559,80	276.559,80
			3.014.040,38	3.185.891,92
		Diferença (A-B)	<b>171.851,54</b>	

*5.1. Observe-se, que a DCTF Retificadora foi transmitida em 12/04/2012, ou seja, depois da ciência do Despacho Decisório e quatro dias antes da apresentação da Manifestação de Inconformidade, com a finalidade de reduzir o valor devido, procurando “validar” a compensação.*

(...)

*8.1. A DCTF Ativa encontrada apresentava um valor confessado que corresponde exatamente ao pago, não havendo que se falar, portanto, em indébito a ser utilizado para compensação. Constatada pela autoridade administrativa a inexistência de direito creditório para fazer frente ao débito declarado em DCOMP, a compensação não foi homologada, implicando a cobrança do valor*

indevidamente compensado, com os acréscimos legais cabíveis (§§ 2º e 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96).

8.2. Não se discute que o DARF é prova suficiente do pagamento. A DCTF, para efeitos de cobrança, da dívida, tanto que é (com o absoluto respaldo do STJ – Súmula nº 436), instrumento hábil e suficiente para inscrição na Dívida Ativa da União (§ 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84), dispensando a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Feita a regular inscrição, dispõe a Fazenda Pública de um título executivo extrajudicial com presunção relativa de certeza e liquidez, somente elidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo (art. 204 do CTN).

8.3. Não precisaria, então, a autoridade, de outros elementos para não homologar, parcial ou totalmente, a compensação, já que um documento vale por si só e o outro é confissão de dívida do sujeito passivo, que se supõe compatível com o efetivamente apurado pelo mesmo.

9. Assim, de um lado, temos uma prova robusta, produzida pelo próprio contribuinte (sabendo inclusive que se tratava de confissão de dívida e que poderia, a qualquer momento, converter-se em título executivo extrajudicial) e, de outro, a mera afirmativa de que o valor devido era menor, sem nenhum elemento probante que a sustente.

10. Não cuidou o contribuinte de retificar a DCTF em tempo hábil, mas, para a necessária comprovação do direito creditório alegado, a cargo da interessada, esta providência não seria suficiente.

10.1. A DCTF pode ser tomada como prova da dívida, mas não como da correta apuração do valor confessado. Não se pode confundir apuração com confissão de dívida, sendo exemplo extremo o caso das DCTF “zeradas”, entregues somente para evitar a multa pela falta ou atraso na entrega.

10.2. A apuração tem por base a documentação contábil e/ou fiscal e, se feita com obediência aos ditames da legislação tributária, vai dar a dimensão do valor a ser extinto, que deverá ficar registrado nos assentos próprios. A confissão se perfaz com a simples inserção de um dado na DCTF, documento que é sempre sujeito a auditoria, como dizem expressamente as Instruções Normativas que vêm regulando a sua elaboração e apresentação.

11. A mera alegação de que o pagamento foi indevido, sem trazer qualquer prova, baseada somente em uma DCTF “extemporânea”, não permite, por óbvio, ao julgador, formar a sua convicção no sentido de admitir a existência do direito creditório. A par de uma mínima justificativa plausível, ainda que em tese (e nem isto nos autos se encontra), a prova do direito creditório deve, em medida suficiente (repiso), contemplar as bases utilizadas para a apuração do tributo, ou seja, a documentação e a escrituração contábil e/ou fiscal.

12. Considere-se que, quando o contribuinte está a pleitear uma restituição (seja em espécie, seja pela via da compensação), cabe a ele (que é o interessado) a

**prova dos fatos que tenha alegado** (art. 36 da Lei 9.784/99, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao PAF, conforme art. 69 da mesma lei).

12.1. Saliente-se ainda que, **por aplicação analógica da disposição embutida no art. 333, I, da Lei nº 5.869/73 (Código de Processo Civil), recai sobre o contribuinte o encargo de comprovar que o pagamento espontâneo por ele realizado foi indevido**, por ser este o fato constitutivo do direito à restituição.

13. E deixou passar a interessada o prazo para apresentar as provas, que é na Manifestação de Inconformidade, à exceção dos casos previstos as alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, nas quais o presente não se enquadra.

14. Convém elucidar, por oportuno, que a faculdade da autoridade julgadora em determinar, ex officio, a realização de diligência ou perícia (art. 18 do Decreto nº 70.235/72) não substitui o ônus processual da parte a quem compete – no caso, o sujeito passivo, que melhor do que ninguém detém amplas condições para promover a comprovação de suas alegações com amparo em documentos hábeis – de trazer aos autos as provas de que dispõe.

(...)

15. À vista do exposto, voto pela improcedência da Manifestação de Inconformidade.

**O acórdão recorrido não merece reparos.** Verifico que está perfeitamente fundamentado, deixando claro ao recorrente as razões para o não provimento dos seus pedidos, e que se apoia firmemente na legislação vigente e na jurisprudência deste Conselho. A simples apresentação de DCTF retificadora não é o suficiente para demonstrar que havia um erro na DCTF original que originasse um direito creditório para o contribuinte, em especial tendo sido apresentada somente após ter tomado ciência do Despacho Decisório.

É nesse exato sentido que dispõe o art. 147, § 1º, da Lei nº 5.172/66 (CTN):

*Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

**§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.**

Da mesma forma a jurisprudência deste Conselho, consolidada nas Súmulas CARF nº 33 e 164:

**Súmula CARF nº 33**

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

#### **Súmula CARF nº 164**

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A doutrina trata o assunto da mesma forma, como leciona o professor e desembargador federal Leandro Paulsen, em sua obra “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário”, 14<sup>a</sup> ed., 2012:

– Declaração retificada. Efeitos quanto à futura inscrição e sobre inscrição já realizada. Distinção. Retificada a declaração pelo contribuinte – DCTF, DIRPJ etc. – , não pode mais o Fisco proceder à inscrição em dívida dos valores apontados na declaração originária, pois esta já não mais persiste. Contudo, efetuada a inscrição de declaração do contribuinte, não se torna insubstancial pela simples retificação posterior pelo contribuinte. No caso, impende que este demonstre perante o Fisco o erro da declaração originária. Aplica-se ao caso, por analogia, o art. 147, parágrafo único, do CTN.

– A perda do prazo para retificação “ad nutum” do contribuinte não impede que o contribuinte peticie administrativamente ou ajuize ação para afastar os efeitos do equívoco. O § 1º simplesmente retira do contribuinte a possibilidade de tornar, por ato próprio, insubstancial a sua declaração originária quando já notificado do lançamento (lançamento por declaração) ou, por analogia, quando já inscrita a declaração em dívida ativa (tributos sujeitos a lançamento por homologação em que prestada declaração e não pago o tributo). Não compromete, porém, os direitos de petição e de acesso ao Judiciário. Poderá o contribuinte, pois, a qualquer tempo, enquanto não decaído o seu direito, peticionar administrativamente noticiando os equívocos e solicitando a revisão de ofício pela autoridade, forte no art. 149 do CTN. Poderá, também, ajuizar ação no sentido de ver anulado lançamento e cancelada inscrição indevidos e, até mesmo, buscando, a restituição de indébitos.

– “EXECUÇÃO FISCAL. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DCTF. ART. 147, § 1º, DO CTN. RETIFICAÇÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. Embora seja vedado ao contribuinte a retificação da declaração após a notificação do lançamento (art. 147, § 1º, do CTN), isso não impede que ele demande a sua nulidade, demonstrando que a declaração foi feita com erro e que não ocorreu o fato gerador do tributo, ou que houve erro em sua quantificação, uma vez que a Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso XXXV, assegura que a lei não eximirá o Judiciário de apreciar lesão à direito, bem como a

*exigência tributária é baseada no princípio da legalidade. 2. Reconhecida pela própria Receita Federal a inexistência do débito, cabível a manutenção da sentença que determinou a extinção da execução. (...)" (TRF4, 2<sup>a</sup> T., AC 2005.04.01.001792-4, Rel. Dirceu de Almeida Soares, publicado em 30/03/2005)*

*– Retificação posterior depende da demonstração inequívoca do erro. "... RETIFICAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. EXISTÊNCIA DE ERRO. 1. Não tendo sido negado pelo contribuinte que a providência tendente à retificação da declaração viciada de erro somente foi adotada após notificação da autoridade fiscal, agiu corretamente a autoridade ao não acatar a pretensão retificatória, ante o disposto no art. 147, § 1º, do CTN. 2. Ao impetrante impunha-se comprovar a existência de erro nas informações prestadas ao Fisco, o qual deu origem a exigência fiscal não condizente com a realidade. Contudo, não é viável em sede de mandado de segurança a produção da prova faltante, eis que necessário submeter a prova documental produzida a exame técnico quanto a sua suficiência e a seu conteúdo. 3. A demanda deve ser extinta sem julgamento do mérito, a fim de que reste ressalvada a possibilidade de recurso à via ordinária." (TRF4, AMS 1999.71.08.005982-0, 1<sup>a</sup> T., Rel. Vivian Josete Pantaleão Caminha, publicado em 26/04/2006)*

Como se verifica do magistério do professor Leandro Paulsen, realmente não poderia ser aceita a retificação da DCTF, pois efetivada somente após ser notificado da decisão administrativa. Contudo, não há qualquer impedimento para que o contribuinte, em sede de recurso, busque comprovar suas alegações.

O Colegiado de piso tem razão ao afirmar, em seu acórdão, que a mera redução do valor do débito anteriormente confessado não basta para justificar a reforma da decisão contestada; faz-se mister a prova de que houve erro de fato no preenchimento da declaração. O Acórdão recorrido aponta que o contribuinte não apresentou documentos aptos a comprovar suas alegações.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte apresentou maiores detalhes sobre a origem do suposto pagamento a maior, *verbis*:

*Ocorre que, após a revisão dessa apuração, a Recorrente identificou que, na realidade, deveria ter recolhido a título de COFINS naquele período o montante de R\$3.290.600,18, e não os R\$ 3.462.451,72, originalmente declarados na DACON e na DCTF.*

*Com o fito de infirmar os argumentos invocados pelo acórdão recorrido, a Recorrente acosta ao presente recurso voluntário a correção da apuração da COFINS do período de dezembro de 2008 (doc. 02). Percebe-se, da análise de tal documento, que a Recorrente auferiu receita inferior à inicialmente apurada, o que impactou o valor final devido.*

O contribuinte, juntamente com o presente Recurso Voluntário, deveria ter apresentado documentos que pudessesem infirmar os fundamentos da decisão de piso, ou mesmo

suprir as deficiências apontadas, em especial com a apresentação de sua Escrituração Contábil-Fiscal, para comprovar sua alegação de que auferiu receita inferior à inicialmente apurada.

A simples anexação das planilhas de fls. 127, 129 e 130 (trazidas juntamente com o Recurso Voluntário) com a indicação de valores não é suficiente para que possa ser feita a apuração da base de cálculo da COFINS, sem a apresentação da Escrituração Contábil-Fiscal para que seja feito o devido cotejo e confirmação dos valores.

Pelo exposto, voto por negar provimento a esse pedido, em razão da evidente carência probatória.

### **III - DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos seguintes tópicos do Recurso Voluntário: (i) II.2.1. Reconhecimento parcial do crédito pleiteado e (ii) II.2.2. O cancelamento da multa em caso de decisão por voto de qualidade (artigo 112 do CTN); e, no mérito, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Lázaro Antônio Souza Soares