



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.907726/2014-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-003.529 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente CADBURY ADAMS BRASIL IND. E COM. DE PRODUTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS-DCTF RETIFICADORA. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil-fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de DCTF retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente e relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente e relator), Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto, Wilson Kazumi Nakayama (substituindo o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior) e Bárbara Melo Carneiro.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-003.529 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.907726/2014-74

Relatório

Trata o presente processo de despacho decisório 079275503, de 03/04/2014 (e-fl. 31) que não homologou a declaração de compensação PERDCOMP n.º 00981.89102.301009.1.3.04-8781 (e-fls. 06/10), cujo o crédito declarado seria proveniente de IRPJ-Estimativa Mensal, Período de Apuração 06/2009, valor arrecadado R\$ 2.567.415,09, data de arrecadação 31/07/2009. O contribuinte declarou no PER/DCOMP a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, no valor do principal de R\$ 1.310.061,85. O Despacho Decisório foi fundamentado na inexistência de crédito, pois o recolhimento teria sido utilizado integralmente para quitar o débito declarado para o período.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Peço vênha para, por economia processual, reproduzir o relatório da decisão de primeira instância (e-fl. 88 e ss) que bem resumiu o litígio:

(...)

Cientificado dessa decisão, bem como da cobrança dos débitos confessados na DCOMP, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, acrescida de documentação anexa, onde alega, em síntese, que o crédito pleiteado é proveniente de pagamento a maior de IRPJ-Estimativa Mensal, período de apuração 31/07/2009. Enfatiza que teria direito ao crédito pleiteado conforme DCTF retificadora apresentada para o período, destacando que a DCTF originalmente apresentada continha erro de preenchimento.

Preliminarmente, alega nulidade do despacho decisório por falta de motivação e cerceamento do direito de defesa. Argumenta que a decisão recorrida não apresenta os motivos que levaram à não homologação da compensação, tampouco houve o apontamento do artigo legal infringido, nem mesmo o artigo legal que embasa os juros e a multa aplicados, o que viola os princípios da motivação, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Cita neste sentido renomados doutrinadores e jurisprudência administrativa.

Alega que não existe razão para a não homologação da compensação, visto que todos os procedimentos foram feitos em conformidade com a legislação vigente.

No presente caso não há prova contundente quanto à suposta inexistência do crédito pleiteado pelo contribuinte em compensação; ao contrário, há simplesmente uma afirmação de que o crédito inexistente, sem uma comprovação efetiva do porquê do indeferimento do pedido de compensação.

Argui que meros erros de preenchimento de declarações não podem ensejar a constituição de crédito tributário. Sustenta que o erro no preenchimento de uma declaração, quando muito, representa o descumprimento de uma obrigação acessória, mas não pode ensejar a constituição de crédito tributário, o qual só pode ser formado com a ocorrência do fato gerador, o que não ocorre no caso. Acrescenta que os erros nas declarações entregues

A decisão de primeira instância (Ac 03-74.650 - 4ª Turma da DRJ/BSB, e-fls. 88 e ss) negou procedência à manifestação de inconformidade por entender que faltou a prova da liquidez e contabilização do crédito. Para a DRJ o reconhecimento de direito creditório reclama a

comprovação contábil do valor pago a maior. Destacou também incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, 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; e que a simples entrega de DCTF retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.

Cientificada em 30/05/2019, (e-fl. 100), a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 27/06/2019 (e-fl. 102), em que repete os argumentos da manifestação de inconformidade, insiste que a retificação da DCTF com o débito a menor, combinada com a comprovação do pagamento, é suficiente para a comprovação do crédito a compensar, que há deficiência de motivação e que é dever da Administração provar a inexistência do crédito, e não o Recorrente que deve provar a sua existência:

(...)

não há prova contundente quanto à suposta inexistência do crédito ofertado pelo contribuinte em compensação, ao contrário, há simplesmente uma afirmação de que o crédito é inexistente, no entanto, não há uma efetiva comprovação do “porquê” do indeferimento do pedido de compensação.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso ao CARF é tempestivo. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade dele conheço.

O litígio corresponde à não homologação de declaração de compensação PERDCOMP n. 079275503, de 03/04/2014 (e-fl. 31) que não homologou a declaração de compensação PERDCOMP n. n.º 00981.89102.301009.1.3.04-8781 (e-fls. 06/10), cujo o crédito declarado seria proveniente de IRPJ-Estimativa Mensal, Período de Apuração 06/2009, valor arrecadado R\$ 2.567.415,09, data de arrecadação 31/07/2009.

A Recorrente alega que cometeu um erro de fato ao informar na DCTF, mas que a retificou, diminuindo o débito devido, providência que seria suficiente para evidenciar a existência do crédito.

Concordo que o erro formal não pode ser óbice ao exercício do direito de compensação e à apuração do crédito alegado pelo contribuinte. Mas equivoca-se a Recorrente ao considerar que é da Administração o dever de provar a inexistência do crédito, e não do Recorrente o dever de provar a sua existência. Observo que em nenhum momento nos autos o contribuinte anexou qualquer lançamento contábil para comprovar o valor do débito devido IRPJ-Estimativa Mensal, Período de Apuração 06/2009.

Cabe assinalar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo (art. 74 da lei 9.430/96 c/c art. 170 do CTN). Desta forma fazia-se necessário comprovar à autoridade julgadora de primeira instância a exatidão das informações referentes ao crédito alegado e confrontar com análise da situação fática, de modo a se conhecer qual o tributo devido no período de apuração e compará-lo ao pagamento declarado e comprovado.

Mas o pedido de restituição de crédito não foi acompanhado (mesmo quando da apresentação do recurso voluntário) dos atributos necessários de liquidez e certeza, os quais são imprescindíveis para reconhecimento de crédito junto à Fazenda Pública, sob pena de haver reconhecimento de direito creditório incerto, contrário, portanto, ao disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Destaquei)

Desta forma, com base no artigo art. 170 do CTN e art. 74 da lei 9.430/96 o pedido de restituição/compensação cujo crédito não foi comprovado foi indeferido.

O próprio CTN preceitua a necessidade de comprovação em outro dispositivo, quan assevera que 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 (art. 147, § 1º do 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.

Concordo com o disposto na decisão recorrida a respeito dos fundamentos que são repetidos no Recurso Voluntário, razão pela qual proponho a confirmação e adoção de suas razões reproduzidas abaixo (na forma autorizada pelo art. 57, § 3º do Ricarf):

Inicialmente este órgão julgador deve apreciar o protesto da requerente por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de documentos.

No campo do Processo Administrativo Fiscal são normalmente admitidos como meios de prova os documentos, as diligências e as perícias. Outros meios usualmente admitidos em outras áreas do Direito, como, por exemplo, o testemunhal, não têm sido aplicados em Direito Tributário.

Dispõe o Decreto n.º 70.235/72, em seu art. 18:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis,

observado o disposto no art. 28, in fine.” (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93)

Da mera leitura desse dispositivo, conclui-se que a prova produzida por meio da diligência ou da perícia tem como objetivo formar o convencimento da autoridade julgadora, que, em face da presença de questões de difícil deslinde, pode ter a necessidade de obter mais elementos de prova. No entanto, não é esse o caso no presente processo, visto que ele se encontra instruído com as informações e documentos necessários e suficientes para sua solução.

Ainda em relação a diligências e perícias, estabelece o artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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 pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do artigo 16. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)”

Como se observa no dispositivo acima reproduzido, caso a requerente entenda serem necessárias diligências ou perícias, deve justificá-las, formulando os quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito.

Portanto, o protesto genérico pela produção de provas não atende aos requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, devendo ser considerado não formulado o pedido de diligência ou perícia, conforme previsto no §1º desse mesmo artigo.

No que tange à prova documental, o mesmo artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 dispõe nos §§ 4º e 5º:

“Art. 16. (...)

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

§ 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. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)”

De acordo com esse dispositivo legal, o momento para apresentação de documentos comprobatórios é o da apresentação da manifestação de inconformidade. Transcorrido este, apenas será possível a juntada de tais elementos ao processo administrativo se, e somente se, ocorrer algum dos eventos descritos na norma legal. Dessa forma, não tendo a requerente demonstrado enquadrar-se nos casos de excepcionalidade elencados no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, tem-se por prejudicado o pleito.

Portanto, há que ser indeferido o protesto genérico da requerente pela produção de provas em momento posterior ao da apresentação da manifestação de inconformidade.

Em sede de preliminar, a requerente alega nulidade do despacho decisório por falta de motivação e cerceamento do direito de defesa. Argumenta que a decisão recorrida não apresenta os motivos que levaram à não homologação da compensação, o que viola os princípios da motivação, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Cumprе esclarecer que não há qualquer nulidade ou cerceamento do direito de defesa se a autoridade fiscal dispunha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização do despacho decisório.

Além disso, o art. 59 do referido decreto, que regula o Processo Administrativo Fiscal, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Nos termos do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

O procedimento e homologação da declaração de compensação é privativo da autoridade tributária e não há qualquer nulidade ou cerceamento do direito de defesa no fato da fiscalização emitir o despacho decisório, da maneira como foi feita, se esta dispunha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da inexistência de crédito disponível para homologar a compensação pleiteada.

Verifica-se que o despacho decisório traz o motivo do não reconhecimento do direito creditório e o devido enquadramento legal. No presente caso não foi negado a contribuinte o direito de discordar da Decisão. De fato, com a apresentação da manifestação de inconformidade, conhecida e ora analisada, foi dada à requerente a oportunidade de defender-se, como, também, foi-lhe garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão revisor.

Ademais, a manifestação de inconformidade apresentada revela que a suposta inadequada motivação do despacho decisório alegada pela requerente, não causou qualquer prejuízo a sua defesa, já que esta teve a perfeita percepção do motivo que levou ao indeferimento do crédito pleiteado.

Dessa forma, não se observando as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, rejeitam-se a preliminar de nulidade argüida pela interessada.

Quanto ao mérito há que se registrar que, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário nacional (CTN), a compensação tributária é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mediante a qual se promove o encontro de duas relações jurídicas: (i) a relação jurídica de indébito tributário, na qual o contribuinte tem o *direito* de exigir, e

o Estado tem o *dever* de restituir determinada quantia ao contribuinte; e (ii) a relação jurídica tributária, na qual o Estado tem o *direito* de exigir, e o contribuinte o *dever* de recolher determinada quantia aos cofres públicos (crédito tributário).

O art. 170 do CTN, por seu turno, dispõe que “a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda”.

Portanto, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo.

A fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, a interessada deve instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (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: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

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

Faz prova a favor do sujeito passivo a escrituração mantida com observância das disposições legais, contudo deve estar embasada em documentos hábeis, segundo sua natureza, no caso, o contribuinte deveria fundamentar seus lançamentos contábeis com o comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora. Veja-se o Decreto 7.574/2011, artigos 26 a 27, transcrito a seguir:

Art.26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por

documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9o, § 1o)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 9o, § 2o).

Art.27. O disposto no parágrafo único do art. 26 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 9o, § 3o).

No caso em análise, em síntese, a contribuinte alega que teria pago valor maior do que o efetivamente apurado no período em análise. Alega que teria se equivocado nas informações declaradas na DCTF, motivo pelo qual apresentou retificadora. Apresenta demonstrativos no intuito de comprovar suas alegações.

Nota-se, então, que o crédito que a interessada alega possuir seria decorrente de apuração de valor devido a menor, apurado em data posterior à época da entrega das declarações originais.

A declaração do contribuinte em DCTF é confissão de dívida, que confere liquidez e certeza à obrigação tributária. Neste momento processual, para se comprovar a liquidez e certeza do crédito informado na Declaração de Compensação é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração, conforme previsto no art. 923 do RIR/99, transcrito a seguir:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Ainda, neste caso, o ônus da prova recai sobre a contribuinte interessada, que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Logo, não cabe ao Fisco obter provas de que a contribuinte teria informado débito a maior em sua declaração. A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 333:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

A entrega das referidas declarações retificadoras, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento a maior, que teria originado o crédito pleiteado pela contribuinte em sua Declaração de Compensação

As informações prestadas à RFB por meio de declarações ou demonstrativos previstos na legislação (DCTF, DIPJ, Dacon ou PER/DCOMP) situam-se na esfera de responsabilidade do próprio contribuinte, a quem cabe demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões, consoante disciplina instituída pelo já citado artigo 16, inciso III, do PAF.

Dessa forma, na hipótese de ter ocorrido erro no valor do débito confessado na DCTF, esta circunstância deveria ter sido documentalmente provada pela interessada por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade.

No caso em concreto, a manifestante não juntou nos autos seus registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil, para infirmar a motivo que levou a autoridade fiscal competente a não homologar a compensação ou comprovar inclusão indevida de valores na base de cálculo, erro material na apuração do imposto e reduções de valores da base de cálculo de débito confessado em DCTF.

Ressalta-se que o princípio da verdade material não pode ser invocado pela contribuinte para colocar o julgador na posição de seu defensor, levando-o a instruir os autos como melhor convier à parte. Também não pode o aludido princípio ser utilizado com o objetivo de suprir a deficiência probatória observada.

Assim, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa.

Por fim, no que tange à jurisprudência administrativa citada, registre-se que as decisões proferidas pelos órgãos colegiados sem uma lei que lhes atribua eficácia não constituem normas complementares do Direito Tributário e, assim, não possuem força vinculante (art. 100, II da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966).

Diante do exposto e tudo mais que consta dos autos, VOTO no sentido de afastar as preliminares de nulidade, e, no mérito, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o Despacho Decisório em sua integralidade.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa