



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

Processo nº	10880.958989/2012-80
Recurso nº	01 Voluntário
Acórdão nº	3401-006.165 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de maio de 2019
Matéria	COFINS - COMPENSAÇÃO - PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR
Recorrente	NOTRE DAME INTERMÉDICA SAÚDE S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 23/10/2009

DACON E DCTF RETIFICADOS APÓS EMISSÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO DRJ. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO.

Nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28/08/2015, não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação.

Retificada a DCTF depois do Despacho Decisório, e apresentada Manifestação de Inconformidade contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para declarar, de ofício, a nulidade do acórdão recorrido, e determinar a remessa dos autos para que a DRJ-FNS, superada a questão sobre a retificação da DCTF após a data de transmissão da DCOMP, realize novo julgamento, solicitando, caso entenda necessárias, diligências para identificar corretamente o valor do débito de COFINS para o período de apuração de Setembro de 2009.

(assinado digitalmente)
Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)
Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

1. Trata o presente processo da Declaração de Compensação (DCOMP) eletrônica nº 05791.02131.220611.1.3.04-0404, transmitida em 22/06/2011, por meio da qual o contribuinte solicita compensação de débito próprio com crédito oriundo de suposto pagamento indevido ou a maior de COFINS no valor original de R\$ 35.010,90, corrigido pela SELIC para R\$ 40.686,17.

2. A Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (DERAT-SP) decidiu pela não homologação da compensação declarada, mediante Despacho Decisório emitido em 04/09/2012, à folha 08, tendo em vista que foi localizado nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) um pagamento com o DARF indicado na DCOMP integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados.

3. Regularmente científicada, a empresa apresentou, em 15/10/2012, a Manifestação de Inconformidade de fls. 13/17, alegando que a compensação não foi homologada em decorrência do seu equívoco em não ter retificado a DCTF e o DACON, mas que efetivou tal retificação após tomar conhecimento do Despacho Decisório, além de explicitar a razão de tal diminuição do débito tributário, *in verbis*:

Mediante recebimento do Despacho em epígrafe, procedemos às devidas análises e constatamos que a não homologação da Compensação decorreu do equívoco em não se evidenciar nas respectivas DCTF e DACON do período, o direito ao crédito existente a que se refere a PER/DCOMP objeto deste Despacho Decisório.

A Intermédica Sistema de Saúde S/A, Operadora de Planos de Assistência à Saúde (OPS); Registro ANS nº 359017; identificou na apuração da Competência Setembro/2009, pagamento indevido ou a maior decorrente da não dedução na apuração da Base de Cálculo da COFINS de valor destinado à constituição de provisão técnica, conforme permite e preceitua o artigo 3º, § 9º, inciso II da Lei 9.718 de 27 de Novembro de 1998.

Houve na referida competência a constituição do valor de Provisão Técnica denominada como PEONA — Provisão para Eventos Ocorridos e Não Avisados (IBNR — Incurred But Not Reported); Provisão Técnica a ser constituída pelas OPS conforme determinado na época pela Resolução Normativa nº 160/2007, revogada e atualmente listada pela Resolução Normativa nº 209, de 22 de dezembro de 2009, expedida pela Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Saúde Suplementar—ANS.

(...)

O registro contábil da constituição desta Provisão na Competência da apuração da COFINS segue em anexo ao presente (Documento 3).

Para a evidenciação do crédito (Pagamento indevido ou a maior) foram retificadas a DCTF e DACON do período (Documento 4), sendo corrigidas as informações a saber:

(...)

Estamos juntando à presente petição (Documento 5):

- i) *Cópia do DARF discriminado no PER/DCOMP (R\$1.734.392,35);*
- ii) *Cópia da PER/DCOMP citada neste Despacho Decisório;*
- iii) *Resolução Normativa da ANS (160/2007 e 209/2009) citadas nessa manifestação de inconformidade.*

4. **A DRJ - Florianópolis (DRJ/FNS), em sessão de 11/02/2015,** proferiu o Acórdão nº 07-36.670, às fls. 137/140, através do qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

Ainda que a contribuinte, posteriormente à entrega da Dcomp, tenha tratado de retificar formalmente a DCTF, esta não tem o efeito de validar retroativamente a compensação instrumentada por Dcomp pois, como se viu, a existência do indébito só se aperfeiçoou bem depois. A razão pela qual não se pode acatar esta retroação de efeitos está associada ao fato de que como a apresentação da Dcomp serve à extinção imediata do débito do sujeito passivo (nos mesmos termos de um pagamento), só pode ela ser efetuada com base em créditos contra a Fazenda Nacional líquidos e certos (como o comanda o artigo 170 do Código Tributário Nacional); ora, créditos relativos a valores confessados e não retificados antes de qualquer procedimento de ofício, não têm existência jurídica válida (em termos tanto de liquidez quanto de certeza), em razão dos efeitos legais atribuídos à DCTF.

Por óbvio que não se está aqui a afirmar que o crédito contra a Fazenda Nacional existe ou não existe, dado que não é isto que importa para o caso concreto que aqui se tem. O que se afirma, e isto sim, é que só a partir da retificação da DCTF é que a contribuinte passa a ter crédito contra a Fazenda devidamente conformado na forma da lei. Assim, a retificação efetuada pode produzir efeitos em relação a Dcomp apresentada posteriormente a esta retificação, mas não para validar compensações anteriores. De se dizer que débitos anteriores, não adimplidos no prazo legal, podem ser incluídos em Dcomp, mas neste caso, por óbvio, tais débitos deverão ser declarados com a devida adição da multa e dos juros de mora legalmente previstos (aliás, está aqui mais uma razão para a impossibilidade de validação retroativa da compensação: como só posteriormente à data de vencimento do tributo e à data de prolação do Despacho Decisório é que houvesse retificação da

DCTF, estar-se-ia permitindo, com a validação retroativa, o adimplemento a destempo da obrigação tributária, sem o acréscimo da penalidade e encargos legais previstos).

Ademais, o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu onus probandi. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, não se aplica à presente situação, pois nos casos em que a existência do indébito incluído em declaração de compensação está associada à alegação de que o valor declarado em DCTF e recolhido é indevido, só se pode homologar a compensação, independentemente de eventuais outras verificações, nos casos em que o contribuinte, previamente à apresentação da Dcomp, retifica regularmente a DCTF.

5. **A ciência deste Acórdão pelo contribuinte se deu em 24/09/2015**, conforme "TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM", à fl. 142. Irresignado com a decisão da DRJ-FNS, **o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 26/10/2015, às fls. 145/169**, basicamente repetindo os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, porém acrescentando decisões administrativas e judiciais, bem como o Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28/08/2015, todos no sentido de comprovar a possibilidade de análise do seu direito creditório mesmo nos casos em que a DCTF ou o DACON são retificados somente após a transmissão do PER/DCOMP ou após a emissão do Despacho Decisório.

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

7. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

8. Quando o contribuinte apresenta DCTF retificadora após a ciência do Despacho Decisório de não homologação, ou mesmo antes deste, só se admite a redução do débito mediante comprovação do erro incorrido na DCTF original, demonstrado pelo contribuinte, com base em escrituração contábil/fiscal e documentos de suporte, como notas fiscais. Esta é a regra estabelecida pelo art. 147 do Código Tributário Nacional (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.

9. E nos processos em que o contribuinte reivindica um direito de crédito contra a Fazenda Nacional, tem-se que o Código de Processo Civil, 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, resarcimento ou compensação apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

10. **Ocorre que, compulsando os autos,** verifico que o recorrente anexou, às fls. 23/25, cópia dos seus Balancetes Contábeis onde consta o registro de valor destinado à constituição de provisão técnica; às fls. 27/54, cópia da DCTF retificadora, transmitida em 01/10/2012, diminuindo o valor do débito de COFINS para o mesmo montante informado no PER/DCOMP; às fls. 55/62, cópia do DACON retificador, diminuindo o valor do débito de COFINS para o mesmo montante informado na DCTF retificadora; e, à fl. 64, cópia do Comprovante de Arrecadação do valor do débito originalmente informado na DCTF e no DACON.

11. Todos estes documentos foram apresentados juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, na qual deixou claro que a razão para a diminuição do débito de COFINS resulta de erro na apuração inicial, decorrente da não dedução dos valores destinados à constituição de provisão técnica — PEONA — Provisão para Eventos Ocorridos e Não Avisados (IBNR — Incurred But not Reported), nos termos do art. 3º, § 9º, inciso II da Lei nº 9.718/98/98.

12. Apresentou planilhas no corpo deste recurso, demonstrando como foi efetuada a apuração inicial, que alega ser incorreta, e como deveria ser a apuração correta, com a devida dedução dos valores destinados à constituição de provisão técnica, chegando ao valor da COFINS informado no DACON e na DCTF retificadores.

13. **Tal conjunto probatório não se constitui em prova definitiva do crédito pleiteado,** necessitando ser confirmado por uma reapuração dos créditos e débitos de COFINS, através de procedimento fiscal para analisar toda a escrituração contábil/fiscal e os documentos que lhe servem de suporte, notadamente as notas fiscais de aquisições e de vendas, bem como a possibilidade de realizar as deduções alegadas como razão para a nova apuração.

14. Contudo, entendo que **os elementos acostados aos autos já se constituem em indícios** suficientes de que o contribuinte pode realmente ter direito ao crédito, o que ensejaria o envio do processo para a realização de diligência, tal como pleiteia o contribuinte, de forma alternativa, em seu Recurso Voluntário.

15. Contudo, a DRJ, de forma rigorosamente formalista, a meu ver, fundamentou sua decisão afirmando que "*Ainda que a contribuinte, posteriormente à entrega da Dcomp, tenha tratado de retificar formalmente a DCTF, esta não tem o efeito de validar retroativamente a compensação instrumentada por Dcomp pois, como se viu, a existência do indébito só se aperfeiçoou bem depois*".

16. Prossegue sustentando ainda que "*A razão pela qual não se pode acatar esta retroação de efeitos está associada ao fato de que como a apresentação da Dcomp serve à extinção imediata do débito do sujeito passivo (nos mesmos termos de um pagamento), só pode ela ser efetuada com base em créditos contra a Fazenda Nacional líquidos e certos*".

17. Esta afirmação é apenas parcialmente correta, pois o Despacho Decisório negou corretamente o crédito, tendo em vista que o DACON e a DCTF existentes nos sistemas da RFB, **naquele momento**, não indicavam a existência do crédito. Entretanto, o indébito, ao contrário do que afirma a DRJ, já existia materialmente, apenas não estava formalmente positivado através das respectivas obrigações acessórias.

18. No entanto, em sede de Manifestação de Inconformidade, o contribuinte apresentou indícios suficientes para indicar que o crédito pleiteado poderia realmente existir. Nesse contexto, caberia à DRJ, exercendo sua função julgadora, ultrapassar o mero cotejo de informações entre declarações existentes no sistema, realizado por programas de informática, para adentrar na verdade material dos fatos e analisar as provas apresentadas. **Nesta fase processual**, poderia ser confirmada ou não a correção do Despacho Decisório, a partir de diligências solicitadas à unidade local da RFB de jurisdição do contribuinte para um aprofundamento na investigação do crédito.

19. Caso não apresentasse nenhum documento de sua contabilidade e nem uma planilha ou fundamento jurídico/contábil explicando os motivos de ter diminuído o débito do tributo, aí sim não haveria como solicitar uma diligência apenas com base em informações prestadas em DACON ou DCTF, sejam originais ou retificadores, pois diligências não devem se prestar à produção de provas, mas apenas para esclarecer dúvidas do julgador. E, no presente caso, entendo ser inegável que, à luz dos documentos apresentados, há pelo menos uma dúvida razoável quanto ao direito do sujeito passivo. Registre-se que não se pode impor a este que saiba exatamente todos os documentos que o julgador entende necessários ao deferimento do pedido.

20. A própria RFB, através do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28/08/2015, já deixou claro esta questão, nos seguintes termos:

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

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.

21. Deve-se ter em mente que o referido instrumento normativo apenas formaliza a interpretação dada pelo Fisco à legislação já existente, não havendo que se falar em inovação legislativa. A possibilidade de retificação das declarações mesmo após emissão de Despacho Decisório denegatório do crédito não é permitida apenas por conta deste Parecer Normativo, pois, em verdade, nunca esteve vedada pela microssistema jurídico tributário.

22. Nesse diapasão, entendo que a decisão da DRJ, ao negar o direito creditório meramente por conta do cumprimento tardio de obrigações acessórias, apesar de anteriores ao recurso administrativo, e sem realizar a análise do conjunto probatório trazido aos autos, cerceou o direito de defesa do contribuinte, gerando como consequência a nulidade do acórdão recorrido, com base no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal.

23. Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para declarar, de ofício, a nulidade do acórdão recorrido, e determinar a remessa dos autos para que a DRJ-FNS, superada a questão sobre a retificação da DCTF após a data de transmissão da DCOMP, realize novo julgamento, solicitando, caso entenda necessárias, diligências para identificar corretamente o valor do débito de COFINS para o período de apuração de Setembro de 2009.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator