



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.909847/2016-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.709 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2020
Recorrente BORNHOLDT ADVOGADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF.

Para fins de corroborar o pedido de compensação, é possível a retificação da DCTF depois de formalizado o pleito, desde que coerente com as demais provas produzidas nos autos.

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.

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

Ano-calendário: 2013

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A compensação de crédito líquido e certo do sujeito passivo somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, não ficou demonstrada nos autos a existência do crédito pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator) e Flávio Machado Vilhena Dias, que votaram pela conversão do julgamento em diligência. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Andréia Lucia Machado Mourão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio – Relator

(documento assinado digitalmente)

Andréia Lúcia Machado Mourão – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Clécio Santos Nunes, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BORNHOLDT ADVOGADOS contra acórdão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada diante da não homologação da compensação de crédito de pagamento indevido de IRPJ com débitos do próprio contribuinte.

A unidade de origem não homologou a compensação porque constatou que o DARF discriminado no PER/DCOMP havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

Em sua manifestação de inconformidade, o interessado alegou que na DCTF original constou o débito recolhido, mas ela teria sido depois retificada conforme recibo então anexado.

A DRJ, no entanto, considerou que o erro de fato no preenchimento da DCTF retificadora exigia comprovação inequívoca. Porém, a única prova carreada aos autos teria sido um demonstrativo de apuração desacompanhado de outras provas documentais.

Inconformado, o interessado apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, discorre sobre a questão da verdade material e a validade das informações contidas na DCTF retificadora. Ainda assim, esclarece que o erro na apuração do tributo devido foi motivado pela utilização dos rendimentos ao invés dos resgates de aplicações financeiras, bem como da não dedução do tributo retido. Junta documentação probatória neste sentido (extratos das aplicações financeiras).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como relatado, a DRJ entendeu que a DCTF retificadora (apresentada após a ciência do despacho decisório), reduzindo o débito de estimativa originalmente apurado no período, não seria suficiente para atestar o crédito sem comprovação inequívoca do erro de fato (na ocasião, fez referência a provas documentais, tais como os livros contábeis e fiscais, na parte de interesse, e documentos fiscais, conforme o caso).

De fato, além da DCTF retificadora, a única prova apresentada com a manifestação de inconformidade foi um demonstrativo contendo a apuração sintética do tributo devido no período.

No recurso voluntário, o interessado esclarece que o erro na apuração original foi motivado pela utilização dos rendimentos ao invés dos resgates de aplicações financeiras, bem como da não dedução do tributo retido. Junta, também, documentação probatória neste sentido (extratos das aplicações financeiras).

Quanto ao fato de essa DIPJ só ter sido trazida aos autos em sede de recurso, há que se lembrar a regra veiculada no § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF) acerca da preclusão do direito do contribuinte apresentar prova documental após a impugnação:

§ 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 n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Nada obstante, boa parte da jurisprudência atual do CARF, em homenagem ao princípio da verdade material, vem temperando a possibilidade de apresentação de novos elementos de prova após a impugnação ou, mesmo, o recurso.

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade* – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

Sem embargo, muitas vezes, os elementos juntados após a impugnação revestem-se de características que permitem enquadrá-los na própria regra veiculada no § 4º do artigo 16. Isso porque as três alíneas que enumeram situações excludentes do dispositivo legal preveem conceitos abertos ou indeterminados que podem e devem ser objeto de interpretação pelo aplicador da lei. É o que ocorre com os conceitos de “força maior”, “fato ou direito superveniente” e “fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão no argumento de que o erro de fato no preenchimento da DCTF retificadora exigia comprovação inequívoca para além da retificadora e de um mero demonstrativo sintético. Daí, o cabimento dos novos elementos trazidos aos autos. Trata-se, em verdade, do chamado “diálogo das provas” corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Quanto à apresentação da retificadora após a ciência do despacho decisório, esta turma já possui entendimento consolidado no sentido de que, para fins de corroborar o pedido de compensação, é possível a retificação da DCTF depois de formalizado o pleito, desde que coerentes com as demais provas produzidas nos autos. Confira-se:

APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA. POSSIBILIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE INDÍCIO DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO ANTERIORMENTE AO DESPACHO DECISÓRIO. VERDADE MATERIAL. APLICAÇÃO DO PARECER NORMATIVO COSIT N.2, DE 28 DE AGOSTO DE 2015.

Indícios de provas apresentadas anteriormente à prolação do despacho decisório que denegou a homologação da compensação, consubstanciados na apresentação de DARF de pagamento e DCTF retificadora, ratificam os argumentos do contribuinte quanto ao seu direito creditório. Inexiste norma que condiciona a apresentação de declaração de compensação à prévia retificação de DCTF, bem como ausente comando legal impeditivo de sua retificação enquanto não decidida a homologação da declaração.

De acordo com o Parecer Normativo COSIT n.2, de 28 de agosto de 2015, é possível a retificação da DCTF depois da transmissão do PERDCOMP para fins de formalização do indébito objeto da compensação, desde que coerentes com as demais provas produzidas nos autos.

(Acórdão nº 1302-002.082, Sessão de 23 de março de 2017, relator Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa)

Todavia, apesar de induzirem a verossimilhança das alegações, os documentos ora juntados não permitem uma análise conclusiva nesta instância de julgamento sem uma adequada confrontação com outros dados que possam estar disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal, bem como que possam ser solicitados via intimação à própria interessada. Por exemplo, não se tem a informação de que os rendimentos e retenções das aplicações financeiras consubstanciadas nos extratos apresentados foram efetivamente aqueles que compuseram os valores informados na nova apuração, nem dos estornos dos valores que motivaram a apuração original.

A necessidade de a unidade de origem examinar as questões fáticas envolvendo a análise do crédito é considerada fundamental para a sua segurança, conforme prudentemente atestado no Parecer Normativo Cosit nº 2/2015, a menos que o órgão julgador seja capaz de verificar a sua efetiva disponibilidade (se não foi alocado em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que o originaram se coadunam com o disposto nos sistemas da Receita Federal. Veja-se:

18.1. Se a retificação da DCTF ocorrer depois do Despacho Decisório, ou mesmo depois da apresentação da manifestação de inconformidade, dentro da livre convicção para análise das provas no caso concreto, o julgador administrativo pode verificar que as razões do sujeito passivo são procedentes e que o indeferimento do crédito decorreu da falta de retificação prévia da DCTF. Evidentemente que, nessa hipótese, o despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou não homologou a compensação estava correto, pois o valor do pagamento da DCTF não estava disponível (vide item 10.5). Esse valor, entretanto, tornou-se disponível no trâmite do processo administrativo fiscal. Caso o despacho decisório do indeferimento daquele crédito (ou da não homologação da DCOMP) decorreu apenas dessa hipótese preliminar, o órgão julgador poderá baixar o processo administrativo fiscal em diligência, nos termos do art. 18 do PAF, a fim de analisar as questões fáticas envolvendo a análise do crédito. Note-se que tal procedimento é fundamental para a segurança do crédito, pois, a princípio, é a DRF que tem as condições de avaliar se aquele crédito já não foi alocado em outro PER/DCOMP.

além de questões meramente monetárias que podem gerar improcedência parcial, nos termos dos itens 18.4 e seguintes. Caso a DRJ assim não proceda, o julgador então deverá verificar a efetiva disponibilidade daquele crédito (se não foi alocado em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que originaram o crédito se coadunam com o disposto nos sistemas da RFB. (grifei)

Ora, se a Cosit entende que a própria DRJ não possui acesso aos dados disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal que sejam suficientes para decidir sobre a segurança do crédito, muito menos possuem as turmas julgadoras do CARF. É, de fato, extremamente temerário que se prossiga com a análise do direito creditório a partir de cópias e extratos de documentos cuja fidedignidade das informações neles contidas sequer podem ser validadas.

Depois de algumas idas e vindas da minha opinião pessoal, a fim de tentar amoldá-la ao entendimento majoritário desta turma sobre a forma de encaminhamento dos diversos casos em que é necessária a sequência da análise pela unidade de origem, por não chegar a um bom termo que pudesse considerar logicamente coerente, resolvi retornar ao posicionamento que havia sedimentado quando compus outros colegiados no exercício de mandatos anteriores nesta Casa, qual seja, propor que esses tipos de análise sejam concluídas mediante diligência.

Destarte, proponho que o presente julgamento seja convertido em diligência para que a unidade de origem adote as seguintes providências:

- a) Verifique a efetiva disponibilidade dos créditos pleiteados (se não foram alocados em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que os originaram se coadunam com o disposto nos sistemas de informações da Receita Federal;
- b) Valide os elementos juntados com o recurso, notadamente os extratos de registros contábeis e declarações, a partir de dados consolidados contidos naqueles mesmos sistemas de informações;
- c) Confirme se os rendimentos e retenções das aplicações financeiras consubstanciadas nos extratos apresentados foram efetivamente aqueles que compuseram os valores informados na nova apuração, bem como se houve estornos dos valores que motivaram a apuração original;
- d) Intime, se necessário, o contribuinte a apresentar outros elementos que entender pertinentes; e
- e) Elabore um relatório conclusivo sobre as apurações realizadas a fim de consolidar os créditos passíveis de reconhecimento, dando-lhe ciência ao contribuinte para que, querendo, se manifeste no prazo de trinta dias.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Fl. 6 do Acórdão n.º 1302-004.709 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10920.909847/2016-07

Voto Vencedor

Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, Redatora designada

Na sessão de julgamento prevaleceu o entendimento de que o presente julgamento não deveria ser convertido em diligência e fui designada para redigir o voto vencedor.

Tratam os autos de declaração de compensação transmitida com base em suposto “pagamento a maior” de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, cujo DARF apresenta as seguintes características:

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO
30/09/2013	2089	237.661,20	31/10/2013

No Despacho Decisório não foram homologadas as compensações declaradas por ter sido identificado que o pagamento indicado teria sido completamente utilizado para quitar débitos da contribuinte.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, no intuito de comprovar a existência do crédito pleiteado, a contribuinte apresentou DCTF retificadora, transmitida após a ciência do Despacho Decisório, e demonstrativo de cálculo do IRPJ apurado pela pessoa jurídica no período em discussão.

A DRJ concluiu que o documentos apresentados não comprovavam o alegado erro de fato no preenchimento da DCTF original e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

No Recurso Voluntário, a contribuinte apresentou DIPJ original e retificadora, com a intenção de demonstrar que o erro decorreria das seguintes informações feitas na Ficha 14A:

- Rendimentos e Ganhos Líquidos Aplicações Renda Fixa/Renda Variável (linha10): valor alterado de R\$ 80.273,81 para R\$ 29.562,08;
- Deduções decorrente de Imposto de Renda Retido na Fonte (linha 29): valor alterado de R\$ 67.827,27 para R\$ 78.867,01;
- Imposto a pagar (linha 34): valor alterado de R\$ 237.661,20 para R\$ 218.943,52.

O exame do mérito, no caso em tela, implica exame da efetividade e suficiência do alegado direito creditório para efeitos da pretendida compensação, não se limitando, portanto, à análise de consistência de declarações.

A ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Fiscal alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Pela análise dos autos, observa-se que o PER/DCOMP n.º 30696.42555.280116.1.3.04-1124 foi transmitido em 28/01/2016, pleiteando a utilização de um crédito decorrente de pagamento a maior de IRPJ – lucro presumido (código de receita 2089).

Na data de transmissão deste PER/DCOMP, a DCTF e a DIPJ apresentadas pela contribuinte continham a informação de que o pagamento que teria originado o crédito pleiteado foi integralmente utilizado para extinguir débito da contribuinte apurado no período, de modo que não existia crédito disponível para ser utilizado na compensação declarada. De fato, a DCTF e a DIPJ foram retificadas após a ciência do Despacho Decisório.

Nota-se, então, que o crédito que a interessada alega possuir seria decorrente de apuração de valor devido a menor, calculado em data posterior à época da entrega das declarações originais e que o crédito pleiteado não tinha liquidez e certeza no momento da transmissão do PER/DCOMP.

Convém esclarecer que a DCTF não constitui uma mera formalidade, pois, é nesta declaração que a contribuinte declara seus débitos e faz as vinculações a pagamentos e possíveis compensações. Assim, a declaração do contribuinte em DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário, conforme dispõe a legislação tributária (art.5º do Decreto Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, e demais atos normativos da RFB pertinentes a DCTF), bem como entendimento pacificado nas esferas administrativa e judicial.

Ainda, nos termos do § 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional – CTN, a retificação de declaração por iniciativa do próprio declarante, no intuito de reduzir ou excluir tributo, somente é admissível mediante a comprovação do erro em que se funde, e antes de notificação do ato fiscal ou qualquer procedimento administrativo.

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.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Faz prova a favor do sujeito passivo a escrituração mantida com observância das disposições legais, contudo esta deve estar embasada em documentos hábeis, segundo sua natureza. 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).

Efetivamente, o ônus probatório do fato constitutivo do alegado direito creditório é do contribuinte, conforme art. 373, I, do CPC/2015, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal. E o momento da produção da prova, conforme disposto nos arts. 15 e 16 do

Decreto n.º 70.235/72 é por ocasião da apresentação das razões de defesa na instância *a quo* e admitida a complementação de provas, na instância recursal, por ocasião da apresentação do recurso voluntário.

Pela análise dos autos, pode-se concluir que no presente caso, não houve “omissão da DRJ” em apreciar as provas apresentadas, nem a interessada apresentou em seu recurso documentos que comprovassem, sem sombra de dúvida, o direito ao crédito em discussão, tais como sua escrituração contábil (livros Diário, Razão Analítico e Lalur).

A mera apresentação da DIPJ no Recurso Voluntário, sem a escrituração contábil, também não é hábil a comprovar o erro alegado.

Assim, entendo que **não cabe** determinar realização de diligência para intimar a contribuinte a apresentar provas documentais da escrituração contábil, pois estas, caso existissem, **já deveriam ter sido juntadas aos autos pelo próprio contribuinte**.

A conversão do julgamento em diligência só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa, não se prestando para substituir o ônus da contribuinte de produzir provas.

Quanto ao direito creditório, conforme já mencionado, no caso em concreto a interessada não juntou documentação hábil para infirmar a motivo que levou a autoridade fiscal competente a não homologar a compensação.

A propósito, julgados recentes desta turma de julgamento externaram esta posição:

SALDO NEGATIVO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A falta de comprovação do crédito líquido e certo, requisito necessário para o reconhecimento do direito creditório, conforme o previsto no art. 170 da Lei Nº 5.172/66 do Código Tributário Nacional, acarreta na não homologação da compensação.

(Acórdão n.º 1302-004.345, de 12/02/2020 – Relator: Paulo Henrique Silva Figueiredo)

COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. NECESSIDADE PARA GARANTIA DO DIREITO CREDITÓRIO

Cabe ao recorrente produzir o conjunto probatório de suas alegações nos autos, pois o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior.

(Acórdão n.º 1302-004.360, de 13/02/2020 – Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado)

Assim, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo da contribuinte contra a Fazenda Pública passível de compensação, não há o que ser reconsiderado no Acórdão da DRJ.

Conclusão

Por tudo que foi exposto, divergindo do Conselheiro Relator, VOTO por **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Andréia Lúcia Machado Mourão