



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.916911/2012-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-001.094 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente LIDERSUL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/06/2012

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, o papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência, proposta pelo conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante (relator) e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante (relator) que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luís Felipe de Barros Reche.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Transcrevo, a seguir, o sucinto relatório constante do acórdão recorrido (fls. 77), quanto segue.

Trata-se de PER/DCOMP com demonstrativo de crédito número 09793.83553.250912.1.3.04-8697, com base em alegado crédito de Pagamento Indevido ou a Maior, de Código de Receita 5856 - COFINS, data de arrecadação em 25/04/2012, fls. 58 a 62.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico de não homologação da compensação, fl. 4, fundamentado na alocação integral do pagamento não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificada desse despacho, a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade, fls. 02/03, alegando que diante da não homologação o contribuinte retificou a sua DCTF do mês de Março/2012, informando devidamente as alocações dos valores de débito e do Darf pago, solicitando que seja, assim, processada e homologada a PER/DCOMP inicialmente apresentada.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento nesta DRJ.

A decisão recorrida julgou improcedente a manifestação de inconformidade da empresa pelos argumentos resumidos na seguinte ementa (fls. 76), *verbis*.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 25/04/2012

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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO. NÃO RETIFICAÇÃO. EXAME ORIGINÁRIO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

A correção de erro na declaração de compensação deve se dar mediante apresentação de declaração retificadora, a qual não pode ser apreciada originariamente pela DRJ, que se manifesta apenas em grau de recurso, reexaminando decisão de mérito proferida pelo órgão de origem.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Cientificada em 18 de fevereiro de 2015 do teor do acórdão recorrido (fls. 92/97), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário no dia 20 de abril daquele mesmo ano (fls. 99/100), ilustrado apenas com procuração ao advogado, atos constitutivos da empresa e acórdão recorrido com extrato e DARFs (fls. 110/121), reiterando sua manifestação de inconformidade, sustentando resumidamente quanto segue.

Em virtude dessas retificações houve a geração de créditos tributários relativos às contribuições do PIS e da COFINS. Essas retificações e os respectivos recálculos geraram créditos a compensar do PIS e da COFINS, em decorrência de pagamento a maior no mês de março de 2012, nos montantes de R\$ 4.478,53 e R\$ 20.618,00, respectivamente.

A formação dos créditos é fato incontroverso.

Apurado os respectivos créditos os mesmos foram utilizados para compensação do PIS e da COFINS dos meses subsequentes.

O crédito apurado foi utilizado para compensação do PIS e da COFINS dos meses subsequentes. No caso da PER/DCOMP n.º 09793.83553.250912.1.3.04-8697, os débitos compensados foram do PIS e da COFINS relativos ao período de apuração agosto de 2012, nos montantes de R\$ 2.400,00 e 11.054,55, respectivamente.

No entanto, ocorreu que, apesar da SPED Fiscal PIS/COFINS ter sofrido as devidas retificações, não foram realizadas as retificações da DCTF e da DACON.

Porém, esse fato não pode ser obstáculo ao reconhecimento do crédito e, por conseguinte, da compensação propriamente dita, porquanto a prova dos autos não deixa margem a dúvida do recolhimento a maior.

.....(omissis).....

Os documentos que instruíram a manifestação de inconformidade permitem aferir não apenas a legitimidade do crédito mas a própria adequação do procedimento compensatório levado a efeito. A necessidade de outras provas, invocadas como razão de decidir pela DRJ, não se mostram convincentes já que os meios de prova presentes nos autos são suficientes para deferir a compensação na forma pretendida.

Em 26 de março de 2015 foi expedida intimação para que o signatário do recurso exhibisse seus documentos de identificação (fls. 125), providência devidamente atendida (fls. 130).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante, Relator.

O recurso é tempestivo, posto que o contribuinte tomou ciência do teor do acórdão recorrido em 18 de fevereiro de 2015 (fls. 92/97), e ingressou com seu Recurso Voluntário em 20 de abril subsequente (fls. 99/100), dentro do prazo estipulado no art. 33 do Decreto 70.235/1972, como expresso no despacho de encaminhamento do processo a este Colegiado (fls. 700). Presentes os demais pressupostos processuais, tomo conhecimento do apelo.

Tal como resumido na decisão recorrida, trata o presente processo de pedido de retificação de DCTF entregue após tomar ciência do Despacho Decisório, com vistas à homologação do PER/DCOMP n.º 09793.83553.250912.1.3.04-8697, objetivando o reconhecimento de restituição de pagamento efetuado a maior, com vistas a quitar, via compensação, os valores de R\$ 4.478,53 e 20.618,00, respectivamente, a título de PIS e COFINS, totalizando R\$ 25.096,53.

Para manter o despacho decisório, sustenta o acórdão recorrido que a não homologação da compensação, decorreu da inexistência do crédito utilizado, pois o valor recolhido correspondeu ao débito expresso na DCTF que se achava ativo na data em que o despacho decisório foi emitido. Disserta sobre a legislação que disciplina a utilização de DCTF e

DIPJ, asseverando que a partir da ciência deixa de existir a espontaneidade, pelo que a retificação da DCTF somente será válida caso esteja acompanhada de elementos de prova, através de documentos hábeis e idôneos suficientes para o convencimento da autoridade fiscal quanto ao erro praticado no documento retificado (fls. 79).

Por sua vez, insiste o recorrente – reiterando os termos de sua manifestação de inconformidade – que em 20 de julho de 2012 promoveu a retificação do SPED Fiscal/COFINS (atual EFD Contribuições), referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012 (fls. 102), e prossegue, *verbis*.

Em virtude dessas retificações houve a geração de créditos tributários relativos às contribuições do PIS e da COFINS. Essas retificações e os respectivos recálculos geraram créditos a compensar do PIS e da COFINS, em decorrência de pagamento a maior no mês de março de 2012, nos montantes de R\$ 4.478,53 e R\$ 20.618,00, respectivamente.

A formação dos créditos é fato incontroverso.

Apurado os respectivos créditos os mesmos foram utilizados para compensação do PIS e da COFINS dos meses subsequentes.

O crédito apurado foi utilizado para compensação do PIS e da COFINS dos meses subsequentes. No caso da PER/DCOMP nº 09793.83553.250912.1.3.04-8697, os débitos compensados foram do PIS e da COFINS relativos ao período de apuração agosto de 2012, nos montantes de R\$ 2.400,00 e 11.054,55, respectivamente.

No entanto, ocorreu que, apesar da SPED Fiscal PIS/COFINS ter sofrido as devidas retificações, não foram realizadas as retificações da DCTF e da DACON.

Porém, esse fato não pode ser obstáculo ao reconhecimento do crédito e, por conseguinte, da compensação propriamente dita, porquanto a prova dos autos não deixa margem a dúvida do recolhimento a maior.

.....(omissis).....

Os documentos que instruíram a manifestação de inconformidade permitem aferir não apenas a legitimidade do crédito mas a própria adequação do procedimento compensatório levado a efeito. A necessidade de outras provas, invocadas como razão de decidir pela DRJ, não se mostram convincentes já que os meios de prova presentes nos autos são suficientes para deferir a compensação na forma pretendida.

Em favor de seus argumentos, invoca julgado do 1º Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 101-92.819, Relatora Sandra Maria Farani, DOU de 23.1.1999, *verbis*.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA DE PROVA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Sendo o interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, na busca da verdade material. Diante da impossibilidade do contribuinte de apresentar os documentos que se extraviaram, e tendo ele diligenciado junto aos seus fornecedores para obter a prova da efetividade do passivo registrado, deve a autoridade utilizar-se dessas provas, desde que elas reúnam condições para demonstrar a verdade real dos fatos.

Não se pode perder de vista que o contribuinte promoveu à retificação de suas informações, através de **SPED Fiscal (EFD Contribuições)** anteriormente à emissão do

despacho decisório, ou seja, promoveu à competente retificação espontaneamente, mesmo que não através da forma mais escorreita e adequada, que seria via DCTF Retificadora.

Veja-se que, conceitualmente, **SPED Fiscal** é o nome dado ao processo de escrituração digital da Receita Federal internamente também chamado de **EFD** (Escrituração Fiscal Digital). Com ele, a Receita Federal e os órgãos fazendários estaduais recebem dos contribuintes todas as informações que precisam sobre a apuração de tributos em geral.

Logo, forçoso reconhecer que, comprovando-se que efetivamente as retificações foram processadas pelo sujeito passivo via SPED Fiscal, imperativo concluir-se que a Receita Federal tem como aferir a sua veracidade, seja quanto à data da retificação para fins de comprovar-se ser anterior à emissão do Despacho Decisório (comprovando-se, assim, a espontaneidade alegada pelo contribuinte), seja quanto ao seu conteúdo, para comprovar-se (ou não) a procedência das alegações do sujeito passivo e a existência do mencionado crédito.

Embora não seja a forma legalmente mais escorreita, a providência referida no parágrafo anterior, **data vênia**, parece caminhar no mesmo sentido da jurisprudência deste Conselho relativamente à incansável busca pela primazia da **verdade material**, tantas vezes já reiterada por acórdãos do CARF e da CSRF.

Não me parece razoável, porém que, pelo só fato de que uma mera formalidade (retificação da DCTF) tenha deixado de seguir o ritual disciplinado pelos atos internos da SRFB, seja motivo suficiente para desconsiderar-se os demais meios de prova e concluir-se que não são verdadeiras as informações trazidas ao processo pelo contribuinte.

Em outras palavras, simplesmente negar a busca do direito perseguido pela ora recorrente, em nome do estrito formalismo legal, é o mesmo que dizer que o mais importante é a forma e não a essência, significando fazer tábula rasa das dezenas de julgados que privilegiam a busca da **verdade material** em todos os seus aspectos, deixando de lado a verdade estrita.

Cotejando-se os argumentos constantes do acórdão combatido com aquel'outros trazidos pelo contribuinte em grau de recurso voluntário – conjugadamente com os argumentos desenvolvidos linhas atrás – aflora-me a firme convicção de que a verdade (que sempre costuma representar o melhor direito) pode muito bem se encontrar com a empresa, ora recorrente, caso confirmada seja a idoneidade de suas informações, relativamente às retificações processadas através de SPED Fiscal entregues aos órgãos da Receita Federal anteriormente à prolação do Despacho Decisório, principalmente porque restaria confirmada a espontaneidade do contribuinte, uma vez que, na prática, impõe-se reconhecer que a **RETIFICAÇÃO** das informações defendidas pelo contribuinte aconteceu, embora não através da DCTF como defendido pela decisão de piso.

Minha posição neste colegiado quanto à necessidade de se mitigar a letra fria das normas para buscar a verdade material, a verdade real, é fato público, notório e de todos conhecida.

Relevante ressaltar, por oportuno, que já é pacífico o entendimento neste Colegiado, inclusive com respaldo em decisões da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, relativamente à busca da **verdade material**, providência necessária para homenagear o tão festejado princípio da ampla defesa constitucionalmente a todos assegurado.

Nesta, em outras Câmaras e Turmas do CARF vem se consolidando o entendimento de que a **verdade material** deve sempre sobrepor-se aos conceitos estritamente legalistas. É a lição que se extrai do Acórdão n.º 1402-000.686, proferido em 05 de agosto de 2011 (Processo n.º 11020.002050/0019), pela 4ª Câmara da 2ª Tuma Ordinária do CARF, e assim ementado, *verbis*.

ASSUNTO : PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-Calendário : 1997, 1998 e 1999

BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

Nos processos administrativos predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador e se a obrigação teve o seu nascimento e regular constituição. Neste contexto, devem ser superados os erros de procedimentos dos contribuintes ou da fiscalização que não impliquem em prejuízo às partes, por consequência, ao processo.

Corroborando a tese de que a **verdade material** deve prevalecer sobre a verdade estrita, anote-se também mais dois julgados proferidos por este Conselho, e assim ementados, *verbis*.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2004.

EMENTA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ERRO MATERIAL. POSSIBILIDADE.

A retificação da DIPJ quando anterior à data de conclusão da fiscalização deve ser considerada como válida à luz do princípio da **verdade material**. O contribuinte trouxe aos autos documentos para que fossem sanadas as falhas e omissões cometidas, afastando o fundamento que levou à negativa do pedido de compensação. (Acórdão 1301-002.192).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Ano-calendário: 2007.

EMENTA. COMPENSAÇÃO. ERRO FORMAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Em busca da **verdade material**, em detrimento de eventuais erros formais, é possível considerar documentos que comprovem o crédito do contribuinte.

Importante repisar, também que, como do conhecimento dos demais integrantes desta nossa 1ª Turma Extraordinária, tenho entendimento consolidado e reiterado no sentido de que **meros erros materiais** (seja por erro material propriamente dito, seja pela retificação de uma informação por SPED Fiscal quando deveria ter sido feita por DCTF, etc.) devem ser considerados e **mitigados** a fim de que não impeçam que as empresas usufruam de valores pagos a maior e/ou indevidamente, apenas porque esta ou aquela formalidade não essencial não foi rigorosamente preenchida. E assim deve-se proceder, exatamente, para dar guarida à consagrada tese de que a **verdade material** deve sempre prevalecer em detrimento do formalismo estrito.

Por isto mesmo, formalizei inicialmente proposta de Diligência à repartição de origem, rejeitada pelos demais membros desta Turma, com os seguintes quesitos: (i) - Apurar se efetivamente a recorrente promoveu às alegadas retificações do SPED Fiscal PIS/COFINS, em

20 de julho de 2012, antes da emissão do Despacho Decisório de 03 de janeiro de 2013 (fls.6), extraindo cópia do seu inteiro teor para juntar ao presente processo; (ii) – informar se na Retificação do SPED Fiscal objeto do item anterior constou os dados necessários e suficientes para que se tivesse processado a retificação da DCTF; (iii) – persistindo alguma dúvida ou contradição, intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos e, se for o caso, juntar documentos contábeis comprobatórios de suas alegações; (iv) – confirmar a veracidade e autenticidade do recibo de entrega de escrituração fiscal digital do PIS/PASEP E DA COFINS (fls. 14), decodificando e/ou descrevendo todas as informações e documentos constantes da referida escrituração; (v) – caso entenda necessário, conferir, *in loco*, a documentação e a escrita fiscal do contribuinte, e/ou solicitar que a recorrente os exiba (para análise e conferência pelo técnico designado para dar cumprimento a esta diligência) outros documentos pertinentes, se for o caso; (vi) – emitir relatório circunstanciado sobre o resultado desta Diligência e demais providências objeto dos itens anteriores; (vii) – concluída a diligência, dar ciência à recorrente sobre o teor e resultado do relatório referido no item anterior, para se manifestar, querendo, no prazo de 30 dias; e, (viii) – ao final, retornar os autos a este Colegiado para prosseguir com o julgamento da demanda.

Rejeitada a proposta de Diligência pela maioria da Turma, entendo que **restou caracterizado o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte** para confirmar as provas materiais do seu alegado direito, com vistas à correção de simplório erro material e, por isto mesmo, em arrepio à jurisprudência predominante no CARF que recomenda que sempre se dê prevalência à busca da verdade material em detrimento do formalismo estrito.

Consequentemente – e como sempre tenho me posicionado neste colegiado – o que me parece mais razoável é aceitar como verdadeiros os documentos e argumentos exibidos pelo sujeito passivo e, conseqüentemente, acolher e prover o recurso voluntário, já que ao contribuinte não foi permitido produzir todas as provas pretendidas como acima demonstrado.

Saliente-se, em complementação, que a iterativa jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF se orienta no sentido de que a **verdade material deve prevalecer sempre sobre a verdade estritamente formal** o que, implicitamente, significa dizer que todos os meios de provas pretendidas pelas empresas, deverão ser aceitos e facilitados pelos representantes da Receita Federal, na mesma medida em que também os **erros materiais devem ser considerados, aceitos e mitigados**, exatamente para fazer prevalecer a tão propagada **verdade material** defendida pela doutrina e consagrada por iterativa jurisprudência deste Colegiado. Cita-se, a propósito, a ementa de alguns acórdãos, *verbis*.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2004.

EMENTA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ERRO MATERIAL. POSSIBILIDADE.

A retificação da DIPJ quando anterior à data de conclusão da fiscalização deve ser considerada como válida à luz do princípio da verdade material. O contribuinte trouxe aos autos documentos para que fossem sanadas as falhas e omissões cometidas, afastando o fundamento que levou à negativa do pedido de compensação. (Acórdão 1301-002.192).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Ano-calendário: 2007.

EMENTA. COMPENSAÇÃO. ERRO FORMAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Em busca da verdade material, em detrimento de eventuais erros formais, é possível considerar documentos que comprovem o crédito do contribuinte.

ASSUNTO. NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁIA.

Ano-Calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. ERRO FORMAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Em busca da verdade material, em detrimento de eventuais erros formais, é possível considerar documentos que comprovem o crédito do contribuinte. (Acórdão nº 3301-003.267).

Não é demais relembrar manifestação esposada pela advogada Amal Narsallah, sob o título “CARF: PODEM SER APRESENTADAS PROVAS NO MOMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO” (publicado em 21.09.2017), segundo a qual o processo administrativo é regido pelo **princípio da verdade material**, objetivando a busca da realidade dos fatos, e sempre desconsiderando as presunções. “Vale dizer ainda, que a administração deve realizar de ofício as investigações necessárias ao esclarecimento da verdade material com o objetivo de alcançar uma decisão justa.” (Destaquei).

A propósito, cita-se também o magistério de Celso Antônio Bandeira de Melo no sentido de que a **verdade material** “consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola”, e prossegue, *verbis*.

Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a verdade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial” (In “Curso de Direito Administrativo, 28ª edição, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 306).

.....(omissis).....

A limitação imposta pelo art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972 tem gerado discussões no âmbito do processo administrativo, porque supostamente constituiria ofensa ao princípio da verdade material. (Destaquei).

Recentemente a matéria foi apreciada em sede de Recurso Especial e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF decidiu que por força do princípio da verdade material e do princípio da ampla defesa, as provas podem ser apresentadas também “*em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida*” (Número do Processo 16327.001227/2005-42, Data da Sessão 08/08/2017, Acórdão 9101-003.003).

De acordo com o voto vencedor, a despeito do artigo 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972 especificar que a prova documental deverá ser apresentada na **impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, “*a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria*”

em litígio, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.”

O voto vencedor destacou também que “a apresentação das provas, ainda que em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua apresentação (**30 dias da ciência da parte**) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal”. E considerando que no processo julgado os documentos foram apresentados no momento do protocolo do recurso voluntário, não haveria impedimento para aceitar as provas apresentadas no momento do recurso. (Destques do original).

Ora, Senhores Conselheiros! Se a busca da **verdade material** é um postulado já sedimentado na jurisprudência desta casa, imperativo se torna o reconhecimento da possibilidade de mitigar-se a legislação para, na confirmada presença de **erros materiais manifestos**, aceitar a sua correção, exatamente para dar guarida a consecução da **verdade material**, uma vez que está sobejamente comprovado nos autos por documentos exibidos que o **erro** objeto desta demanda não causou nenhum prejuízo ao erário e a sua aceitação igualmente nenhum prejuízo acarretará aos órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB. Em outras palavras, o único prejudicado será mesmo o sujeito passivo, que é a parte mais frágil da relação fisco-contribuinte. E para minimizar essa anomalia é que foram criados os colegiados administrativos como o CARF, com composição paritária, e de cujas discussões sempre resultam uma melhor e mais consentânea interpretação das rígidas normas tributárias.

Diante do exposto, **considerando** que as normas legais devem ser interpretadas de forma a se buscar mais a intenção do legislador que o sentido literal da linguagem (art. 112 do Código Civil de 2002); **considerando** a expressa recomendação constante da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (alteração introduzida pela Lei 12.376/2010) no sentido de que, “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum” (art. 5º), bem assim, que, “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito” (art. 4º); **considerando** que é pacífico neste colegiado o entendimento de que a **verdade material** deve sempre sobrepor-se à verdade estritamente formal; **considerando** que o **erro** do contribuinte não causou nenhum prejuízo ao erário; **considerando** que está evidenciado nos autos que existe grande probabilidade de que realmente a empresa seja detentora do crédito discutido em virtude do alegado pagamento a maior ou indevido; **considerando** que foi rejeitada a proposta de conversão do julgamento em diligência que objetivava exatamente comprovar (ou não) a tese do sujeito passivo e, assim, dar prevalência à consagrada tese da incessante busca pela **verdade material**; **considerando** ainda, que indubitavelmente o recorrente promoveu espontaneamente as retificações alegadas através de SPED Fiscal, meses antes da emissão do Despacho Decisório; **considerando**, finalmente, que até os Juízes podem corrigir de ofício erros materiais constantes de suas Sentenças mesmo após serem proferidas e publicadas (NCPC, art. 494), **VOTO** no sentido de reconhecer o cerceamento ao direito de defesa da parte e, conseqüentemente, para **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante – Relator.

Fl. 10 do Acórdão n.º 3001-001.094 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11080.916911/2012-76

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche – Redator designado

Tendo sido escolhido para redigir o voto vencedor, após a discussão do mérito transcorrida na sessão de julgamento, em que pese o entendimento defendido pelo respeitável Conselheiro Relator, peço vênias para dele discordar quanto à possibilidade de se acolher a solicitação de diligência ou dar provimento ao Recurso, com vistas à reforma do Despacho Decisório que não homologou a PER/DCOMP formalizada pela recorrente.

O cerne da discussão nos autos do processo está na possibilidade de reconhecer direito creditório da recorrente a partir de declaração de compensação da qual o pagamento informado já estava alocado para quitar débitos do contribuinte vinculados ao mesmo período de apuração.

O regime jurídico da compensação tributária, em vigor a partir da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que introduziram alterações no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, prevê que, a partir da iniciativa do contribuinte mediante a apresentação da Declaração de Compensação, este informa ao Fisco que efetuou o encontro de contas entre seus débitos e créditos, formalizado no PERD/COMP, mediante o qual extinguem-se os débitos fiscais nele indicados desde o momento de sua apresentação, sob condição resolutória de sua posterior homologação.

Com base nessa sistemática, o contribuinte formaliza a declaração de compensação, transmitindo o documento eletrônico com as informações relativas à origem do crédito pretendido e os dados dos débitos a serem compensados. A partir do cruzamento das informações fiscais do contribuinte, disponíveis na base de dados dos sistemas utilizados pela Receita Federal do Brasil, verifica-se a consistência e a coerência da compensação declarada. Detectada qualquer inconsistência ou divergência entre valores e informações do contribuinte, não se homologa a compensação realizada, oportunizando ao interessado o contraditório e ampla defesa em processo administrativo fiscal específico.

Também se deve observar o que expressamente estabelece o CTN, no § 1º do art. 147 (grifei):

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”.

Instaurado o processo administrativo fiscal pela apresentação de Manifestação de Inconformidade à não homologação decorrente da mencionada verificação eletrônica, tem início a nova etapa de análise do direito creditório, que passa a se operar pela verificação de documentos hábeis e idôneos da escrita fiscal do contribuinte que comprovem a existência do crédito utilizado por ele, com observância das regras e princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Ou seja, com a verificação eletrônica, antes de instaurado o contencioso administrativo, são consideradas somente as informações e dados constantes dos sistemas utilizados pela Receita Federal do Brasil. Inexistindo divergência entre as informações prestadas pelo contribuinte no pedido eletrônico com aquelas constantes dos sistemas da RFB, homologa-se a compensação.

Contudo, uma vez constatada inconsistência ou divergência, não se homologa a compensação declarada e inicia-se a etapa de verificação documental, nos autos de processo administrativo fiscal, onde recais sobre o contribuinte o ônus de comprovar a existência de certeza e liquidez do crédito que pretende utilizar.

Como modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN, a compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo oponível à Fazenda Pública, sem o qual não há como se efetivar o encontro de contas pretendido pelo contribuinte. Nesses termos, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do contribuinte. Não restando comprovadas a certeza e liquidez do crédito do contribuinte, não há como operacionalizar a compensação.

Da análise do que consta dos autos, vê-se que a recorrente tem sustentado desde o início do contencioso que teria efetuado retificações do SPED Fiscal PIS/COFINS referente aos meses de janeiro, fevereiro e março, todos de 2012, e que os créditos gerados por essas retificações foram utilizados para compensação do PIS e da COFINS dos meses subsequentes, por meio do PER/DCOMP objeto do presente processo. No entanto, apesar da SPED Fiscal ter sofrido as devidas retificações, não teria realizado as retificações da DCTF e da DACON.

Não trouxe a recorrente aos autos contudo, quando da instauração do litígio, quaisquer elementos que indicassem o erro de apuração dos tributos devidos, apontando para o débito menor que o confessado, como a escrita contábil e fiscal e os documentos a ela inerentes, o que levou corretamente a decisão de piso à improcedência da Manifestação de Inconformidade.

Vê-se que motivou a decisão desfavorável à contribuinte a constatação de que não teria trazido ao processo documentos hábeis e idôneos para demonstrar a efetiva ocorrência de pagamento indevido ou maior que o devido do tributo, como se extrai do voto condutor do julgado, do qual peço vênia para agregar seus fundamentos à minha razão de decidir (fls. 070 e ss. – grifos nossos):

“Portanto, para que se atribua eficácia às informações contidas em declaração retificadora, especificamente em relação àquelas que implicam na caracterização de pagamento indevido ou a maior, é mister que tal procedimento ocorra antes da emissão do despacho decisório, momento em que é ônus do fisco a glosa de qualquer valor informado pelo sujeito passivo.

Por outro lado, sendo a DCTF apresentada após a perda da espontaneidade, demarcada pela ciência do despacho decisório da não homologação da compensação, para que a declaração produza efeitos jurídicos que lhe são inerentes deverá vir acompanhada de documentos hábeis e idôneos, com aptidão suficiente para a comprovação do equívoco cometido pelo contribuinte.

Ante o ocorrido, estando o contribuinte notificado do despacho que não homologou a compensação, a comprovação do alegado erro material, que deu ensejo à transmissão da DCTF retificadora, exige a apresentação de documentos hábeis e idôneos para tanto, encargo inafastável da requerente.

(...)

Nessa toada, considerando-se os dispositivos legais colacionados, caberia ao contribuinte não só a juntada das declarações retificadoras, mas também a apresentação de outros elementos de prova capazes de demonstrar o propalado erro cometido no preenchimento da declaração original (que embasou o despacho decisório impugnado), a exemplo de cópias de livros contábeis e fiscais com os lançamentos dos valores apropriados na apuração, documentos não apresentados pela defesa.

Ao invés disso, limitou-se o contribuinte a apresentar a DCTF retificadora, o que não é suficiente para a comprovação do alegado erro praticado pelo sujeito passivo.

Há que se destacar, ainda, que os motivos que teriam causado o suscitado erro não foram esclarecidos a contento pela defesa, que deixou de demonstrar as razões pelas quais o débito inicial foi alterado para nenhum valor a recolher."

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente não trouxe aos autos outros documentos que capazes de comprovar o alegado débito inferior ao confessado, para assim afastar os fundamentos da decisão de piso e reforçar a possibilidade de realização de diligência.

Limitou-se basicamente a defender que teria promovido retificações do SPED Fiscal PIS/COFINS referente aos períodos, apesar de as retificações da DCTF e da DICON não terem sido feitas, mas que essas retificações do SPED teriam gerado créditos a compensar do PIS e da COFINS, em decorrência de pagamento a maior de março/2012.

Defendeu ainda que os documentos que instruíram a Manifestação de Inconformidade permitiriam “*aferrir não apenas a legitimidade do crédito, mas a própria adequação do procedimento compensatório levado a efeito*”, sem, contudo, procurar suprir com novos elementos a deficiência que deixou em seu apelo ao colegiado antecessor.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido e ainda que a prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia. Estas decisões estão amparadas:

i) na legislação tributária, que dispõe que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984¹) e que a compensação de débitos tributários

¹ Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos do interessado perante a Fazenda Pública (art. 170 do CTN²);

ii) na lei que trata do processo administrativo tributário federal, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada sua impossibilidade por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores (art. 16, §4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972³);

iii) no art. 373 da Lei n.º 13.105/2015⁴, aplicável subsidiariamente ao caso, que determina que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de direito.

Entendo que é determinante o comportamento do sujeito passivo desde a instauração do litígio. Ou seja, há de se constatar sua busca em comprovar o alegado ainda em sede de Manifestação de Inconformidade e, uma vez ciente dos motivos pelos quais os elementos de prova até então trazidos não foram considerados suficientes para seu desiderato, também é seu o esforço de sanar as lacunas probatórias deixadas.

Compartilho do entendimento manifestado pelo i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira no voto condutor do Acórdão n.º 3201-003.713, de sua relatoria (*verbis* – grifos nossos):

“Quanto às alegações de que o princípio da verdade material impende a aceitação extemporânea de provas, suprimindo instância julgadora, é de se esclarecer que tal princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas

²Art. 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.

³ 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.

(...)

§ 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)

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no §1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

(...)

partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus probandi.

A verdade material não se efetiva como um salvo conduto no qual o contribuinte aguarda pelo momento que melhor lhe convier a apresentação de suas provas. O ônus processual probatório é regido por dispositivos legais e se trata de um requisito de admissibilidade dos pleitos de natureza creditório, exigindo sua evidência desde a instauração do contencioso.

A meu ver também não se encontram presentes os fundamentos para se propor a realização de diligência.

Como já destacado, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não tendo sido produzidas nos autos, em momento oportuno, as provas capazes de comprovar seu pretense direito, não cabe à autoridade suprir a deficiência probatória deixada pelo contribuinte. Nesse sentido, peço também licença para agregar aos meus os argumentos tomados do voto condutor do Acórdão n.º 3401-003.096, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal - Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/201443. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096)

A meu sentir, então, deve ser rejeitada a proposição de diligência e negado provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte e rejeitar a proposição de diligência para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche – Relator designado

