



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.000908/2009-76  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-004.510 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de julho de 2020  
**Recorrente** FUNDAÇÃO CELESC DE SEGURIDADE SOCIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

PER/DCOMP. CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR. COMPROVAÇÃO.

Incumbe à contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior. No caso, a contribuinte não logrou juntar aos autos qualquer elemento de prova e, desta forma, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2002

PER/DCOMP. CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR. COMPROVAÇÃO.

Incumbe à contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior. No caso, a contribuinte não logrou juntar aos autos qualquer elemento de prova e, desta forma, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2002

PER/DCOMP. CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR. COMPROVAÇÃO.

Incumbe à contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior. No caso, a contribuinte não logrou juntar aos autos qualquer elemento de prova e, desta forma, deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se configura a hipótese de nulidade quando a decisão de primeira instância apresenta fundamentação suficiente para motivá-la e permitir o pleno exercício do direito de defesa.

**DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.**

Deve ser indeferido o pedido de diligência considerada desnecessária pela autoridade julgadora no exercício da livre convicção motivada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo dos seguintes Pedidos de Ressarcimento / Restituição – PER apresentados pela contribuinte, por meio dos quais formalizou créditos perante a União decorrentes de pagamento indevido ou a maior de IRPJ, PIS e COFINS parcelados no âmbito do Regime Especial de Tributação – RET previsto pela Medida Provisória nº 2.222/2001, que trata da tributação dos planos de benefícios de caráter previdenciário:

PER	Crédito		DARF - pagamento indevido ou a maior		
	Tributo	Valor original	Cód. Receita	Data arrecadação	Valor
18869.40260.310304.1.3.04-6026	PIS	R\$34.122,58	9558	28/06/02	R\$113.530,93
06667.51460.310304.1.3.04-4055	IRPJ	R\$86.339,12	8998	28/06/02	R\$5.214.049,43
32068.01745.310304.1.3.04 - 9604	COFINS	R\$231.444,79	9562	28/06/02	R\$331.707,87

41769.40247.300404.1.3.04-1733	IRPJ	R\$75.665,56	8998	28/06/02	R\$5.214.049,43
--------------------------------	------	--------------	------	----------	-----------------

Os créditos formalizados nos PER acima relacionados foram utilizados nas respectivas Declarações de Compensação – DCOMP para extinguir débitos de responsabilidade da contribuinte sob condição resolutória.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis emitiu Despacho Decisório por meio do qual indeferiu os créditos formalizados pela contribuinte e não homologou as compensações declaradas.

Em essência, a razão apontada pela autoridade administrativa foi a integral alocação dos DARF em questão para a quitação dos débitos parcelados no âmbito do RET, conforme previsão do artigo 5º da Medida Provisória nº 2.222/2001, *verbis*:

Art.5º Os optantes pelo regime especial de tributação poderão pagar ou parcelar, até o último dia útil do mês de janeiro de 2002, nas condições estabelecidas pelo art. 17 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, os débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidentes sobre os rendimentos e ganhos referidos no caput do art. 2º e os lucros que lhes sejam, total ou parcialmente, decorrentes, bem assim em relação à movimentação dos respectivos recursos. (Vide Medida Provisória nº 38, de 13.5.2002)

§1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável de todas as ações judiciais que tenham por objeto os tributos indicados no caput, e renunciar a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundam as referidas ações.

§2º Na hipótese do § 1º, o valor da verba de sucumbência será de até um por cento do valor do débito decorrente da desistência da respectiva ação judicial.

§3º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos débitos da mesma natureza dos referidos no caput que não tenham sido objeto de ação judicial, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de agosto de 2001.

§4º Na hipótese de parcelamento, os juros a que se refere o § 4º do art. 17 da Lei nº 9.779, de 1999, serão calculados a partir do mês de janeiro de 2002.

§5º A opção pelo parcelamento referido no caput dar-se-á pelo pagamento da primeira parcela, no mesmo prazo estabelecido para o pagamento integral.

Para que se compreenda o pedido da contribuinte, bem como a razão apontada pela fiscalização para o indeferimento, é preciso fazer uma pequena digressão acerca dos fatos inerentes à opção feita pelo Regime Especial de Tributação previsto pela MP nº 2.222/2001.

### **Opção pelo Regime Especial de Tributação – RET.**

A contribuinte optou pelo RET em 28/12/2001.

A partir da opção pelo RET, passou a realizar o pagamento de débitos de IRPJ, PIS e COFINS parcelados conforme as disposições do artigo 5º da MP nº 2.222/2001, acima transcrito.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis abriu um procedimento fiscal para verificar se os pagamentos dos débitos parcelados haviam sido feitos de acordo com as normas de regência, uma vez que tais pagamentos configuravam requisito para a permanência da contribuinte no Regime Especial de Tributação. Este procedimento fiscal foi controlado no processo n.º 11516.002563/2001-38.

O procedimento culminou com a homologação dos pagamentos efetuados, conforme Relatório de Diligência Fiscal de fls. 45 e seguintes (do processo em papel).

### **Despacho Decisório.**

Os créditos formalizados pela contribuinte nos PER/DCOMP anteriormente mencionados decorreram dos pagamentos realizados no âmbito do parcelamento do RET, conforme descrito pela autoridade fiscal:

O crédito pleiteado na DCOMP n.º 18869.40260.310304.1.3.04-6026 refere-se ao pagamento do PIS/PASEP, código 9558, correspondente a 6.a parcela do Regime Especial de Tributação — RET, paga em 28/06/2002 no valor de R\$ 113.530,93.

O crédito pleiteado nas DCOMP n.º 06667.51460.310304.1.3.04-4055 e 41769.40247.300404.1.3.04-1733 refere-se ao pagamento do IRPJ, código 8998, correspondente a 6.a parcela do Regime Especial de Tributação — RET, paga em 28/06/2002 no valor de R\$ 5.214.049,43.

O crédito pleiteado na DCOMP n.º 32068.01745.310304.1.3.04-9604 refere-se ao pagamento da COFINS, código 9562, correspondente a 6.a parcela do Regime Especial de Tributação — RET, paga em 28/06/2002 no valor de R\$ 331.707,87.

Conforme será visto à frente, a contribuinte alega que os pagamentos foram feitos a maior por ter incorrido em erro na apuração das respectivas bases de cálculo.

Ao analisar os PER/DCOMP, a autoridade fiscal constatou que os débitos de IRPJ, PIS e COFINS haviam sido confessados no âmbito do parcelamento. Desta forma, os respectivos créditos tributários haviam sido regularmente constituídos pela própria contribuinte. Também constatou que os valores pagos por meio dos DARF apontados como origem dos créditos nos PER/DCOMP haviam sido integralmente alocados para quitação dos débitos confessados. Tais pagamentos haviam sido, inclusive, homologados pela autoridade administrativa.

Portanto, a fiscalização concluiu que os DARF em questão haviam sido integralmente utilizados e não havia saldo a repetir.

### **Manifestação de inconformidade.**

Conforme mencionado acima, a essência das alegações da contribuinte na manifestação de inconformidade era a ocorrência de erro na apuração dos débitos de IRPJ, PIS e COFINS que foram parcelados no âmbito do RET.

Assim, o erro na apuração das bases de cálculo dos tributos teria levado a pagamentos maiores do que o devido.

Para detalhar as alegações da contribuinte na manifestação de inconformidade, peço licença para reproduzir parte do acurado relatório da autoridade julgadora de primeira instância:

Cientificada do despacho decisório em 13/03/2009 (sexta-feira), a contribuinte interessada apresentou, em 13/04/2009, a manifestação de inconformidade de fls. 59 a 75, acompanhada dos documentos de fls. 76 a 117. Ao identificar-se como entidade fechada de previdência complementar e discorrer sobre os fatos, a manifestante explica que, com a entrada em vigor da MP n.º 2.222, de 2001, passou a recolher *passou a recolher o imposto de renda à alíquota de 20% (vinte por cento) sobre o resultado positivo dos rendimentos ganhos e das provisões, reservas técnicas e fundos, auferidos em cada trimestre-calendário* e, que o art. 5.º da mencionada MP instituiu *um perdão da penalidade a estes imposta pela suposta infringência do seu dever tributário de recolher, tempestivamente, os valores dos tributos entendidos como devidos à Receita Federal* (remissão em relação aos juros de mora e anistia em relação à multa).

Ainda descrevendo os fatos, a manifestante expõe que, posteriormente ao pagamento dos débitos de PIS, COFINS e IR, a Manifestante apurou erro no cálculo do montante devido a título de tais tributos e contribuições, tendo verificado o recolhimento de valor significativamente superior aos débitos que seriam devidos à Receita Federal do Brasil e por esta razão realizou a compensação dos valores recolhidos a maior, demonstrando, na ocasião a origem dos créditos pleiteados. Reclama que entendeu-se pela inexistência do direito creditório sem sequer averiguar a origem do crédito compensado e que não poderia a autoridade julgadora presumir a ausência de créditos em razão do fato de que a douta Fiscalização em momento pretérito concluiu pela extinção dos débitos parcelados com amparo no artigo 2.º, da MP n.º 2.222/2001. *Pela legislação vigente, incumbe a esta egrégia Delegacia da Receita Federal do Brasil verificar se a Manifestante levou a efeito o recolhimento a maior dos tributos em comento e somente então concluir pela homologação ou não das compensações.*

Nesse diapasão argumenta que tendo havido pagamentos realizados a maior, o que de fato pode ser demonstrado por meio dos documentos que a Manifestante possui e que a Fiscalização nem mesmo se permitiu analisar, a restituição de tais quantias é medida que se impõe sob pena de afronta ao Princípio da Moralidade Administrativa, tendo em vista que sua negativa configura enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Após acusar a tempestividade da apresentação da peça de defesa, a contribuinte interessada argui, em sede de preliminar, a nulidade do procedimento em face da ausência de análise do seu efetivo direito creditório pela autoridade que apreciou os documentos PerDComp sob análise. Para tanto, invoca os artigos 2.º e 50, § 1.º, da Lei n.º 9.784, de 1999, e artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Segundo a impugnante não haveria qualquer correlação lógica entre os argumentos que sustentam o despacho combatido e a não homologação dos créditos demonstrados pela contribuinte e, também, não existiria normativo a impedir a compensação nos termos em que requerida a compensação, frisando ter procedido ao recolhimento de valores que não seriam por ela efetivamente devidos. Invocando o Ato Declaratório Interpretativo n.º 17, de 30/12/2005, pondera que o reconhecimento ou não de eventual direito creditório somente pode se dar mediante a comprovação da existência de crédito por parte da Manifestante (o que ocorreu nos presentes autos) e após a revisão por parte do Fisco da apuração realizada e o exame da suficiência dos créditos apresentados. Reporta-se a ementas de acórdãos da DRJ para concluir pela anulação do despacho decisório em respeito ao princípio da motivação e visando à garantia da ampla defesa e do contraditório, para ser determinado o exame da apuração do direito creditório demonstrado pela manifestante.

Quanto ao Direito, sob o tópico “IV.1. DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO PARA ADESÃO À ANISTIA”, a manifestante explica que (i) o prazo para pagamento do débito com perdão da penalidade imposta

pela infringência do dever tributário de recolher os valores devidos, tempestivamente, foi o último dia útil de janeiro de 2002, conforme disposto no art. 5º da MP nº 2.222, de 2001; (ii) apurou o que seria devido a título de imposto de renda, PIS e Cofins e formalizou sua adesão à anistia com o pagamento da primeira parcela (códigos 8998, 9558, 9562), nos termos da IN nº 89, de 31/10/2001; (iii) realizou o recolhimento do débito devidamente, mas cometeu equívoco ao apurar a base de cálculo dos tributos e os valores apurados com erro e a maior é que foram utilizados para compensação; (iv) agiu no estrito compasso da legislação relativa à anistia, cumprindo os requisitos previstos na Medida Provisória, e também nas Instruções Normativas aplicáveis à época.

Sob o tópico “IV.2. DA EXIGÊNCIA DE VALORES PAGOS ERRONEAMENTE” a manifestante repisa as informações prestadas em tópicos anteriores e reclama que o Fisco, sem realizar qualquer diligência para analisar a origem e/ou constituição dos créditos, entendeu, **equivocadamente**, que a Manifestante pretendeu compensar valores relativos aos débitos pagos em função da anistia, cuja extinção restou homologada pela douta Fiscalização, **desconsiderando que a apuração foi feita erroneamente, de modo a considerar parcelas não passíveis de tributação, e que o próprio pagamento, à época, foi feito a maior.**

Assim, defende advertindo que a homologação por parte do Fisco da extinção dos débitos pagos em função da anistia não configura impedimento à compensação pretendida pela Manifestante, visto que **os valores que se pretende compensar foram apurados incorretamente, sem qualquer participação da SRF e, portanto, pagos a maior.** Registra que a fiscalização ocorrida foi para apurar créditos tributário para o Fisco e não para auditar recolhimentos feitos pelo contribuinte de sorte a apontar recolhimentos indevidos ou a maior. Nesse sentido defende que:

- Não tendo a Fiscalização analisado os documentos que demonstravam o crédito apurado pela Manifestante, como poderia tê-los homologado de modo a impedir sua utilização por meio das compensações ora pretendidas?
- a Manifestante sequer poderia confessar valores que não deve, e menos ainda poderia o Estado apropriar-se de valores que não são referentes a débito tributário;
- reportando-se a excerto de texto do Professor Ives Gandra Martins e à opinião de Hugo de Brito Machado, conclui que, no caso presente, a quantia recolhida a título de tributo a maior, que não era devida, sequer poderia ser considerada como receita do Estado, sob pena de afronta ao princípio da Legalidade e da Moralidade Administrativa;
- Como mero ingresso de caixa e não verdadeira receita, não pode esta quantia a que se pretende compensar ser integrada ao patrimônio do Poder Público, o que implica no dever do Estado de restituir o indébito tributário ao seu legítimo proprietário;
- o direito do contribuinte ao ressarcimento do pagamento a maior de tributos nasce no exato momento do pagamento indevido. O direito ao ressarcimento independe de qualquer pronunciamento administrativo ou judicial, que terá natureza meramente declaratória, e não constitutiva. O que necessitará de manifestação administrativa ou judicial será, unicamente, o exercício desse direito nos casos em que o contribuinte não possa efetuar o ressarcimento por meio de compensação e depender de uma ordem;
- Uma vez que a suposta dívida de PIS, COFINS e Imposto de Renda já foi devidamente paga pela Manifestante, o valor excedente que foi pago indevidamente e que se pretende compensar caracteriza-se como verdadeiro indébito, visto que não pode a Fazenda Nacional exigir valores que não são tributo;
- Constatada a existência de crédito, a homologação de sua compensação é medida que se impõe; reportando-se a ementas de acórdãos das DRJ Curitiba e Rio de Janeiro I que fazem referência à comprovação (da “existência de parte do direito creditório indicado nas declarações” e da “certeza e liquidez do crédito”, respectivamente).

Passa então a discorrer a respeito “DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS A RESPEITO DA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO”, acusando que a jurisprudência é farta em acatar a restituição do débito, nos casos onde o pedido de parcelamento é feito em face de ação fiscal contra o contribuinte, mas este em seguida constata que o tributo na verdade não é devido, porque inócurre o respectivo fato gerador previsto em lei e registra que:

-- O Supremo Tribunal Federal já se manifestou diversas vezes sobre a questão que aqui se discute, em proteção ao contribuinte que, cometendo equívoco quando do *pagamento de tributos que entende serem devidos, vê seu direito à restituição protegido pelo guardião maior da Constituição*;

-- *O Superior Tribunal de Justiça reconhece a possibilidade de se rever parcelamento no caso de ilegalidade da imposição. Ora, no presente caso a negativa de compensação do Fisco de restituir tributo não pode prosperar, reportando-se ao Resp. 30.020-6-SP Julgamento 5.4.95*);

-- *no caso, não havendo o nascimento da obrigação tributária por falta de preenchimento dos pressupostos legais, não pode o Estado achar-se no direito de exigir o tributo recolhido a maior*;

-- *a obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Se houve erro de fato na valoração material de base de cálculo, significa que o fato gerador não ocorreu de conformidade com a previsão legal e deve ser, conseqüentemente, alterado*;

-- *A orientação jurisprudencial colacionada corresponde à melhor interpretação da norma pertinente à irretroatividade da confissão de dívida tributária. O caráter de irreversibilidade do acordo de pagamento de parcelamento de débito não prospera na Justiça quando provada a ausência de objeto de tributação*;

-- *circunstâncias tais como a manutenção injustificada de recursos ilegais, a exploração da boa-fé do contribuinte e o desrespeito para com sua propriedade, o abuso da posição privilegiada em relação às pessoas de direito privado não deixam dúvidas sobre o cunho eminentemente imoral do ato do Fisco quando se arrecada tributo sabidamente indevido e impede sua devolução*.

Como último argumento, destaca a publicação no D.O.U., em 30/12/2005, do Ato declaratório Interpretativo n.º 17, de 2005, que pacificou o entendimento da RFB em casos como o presente ao determinar em seu parágrafo único que “*O contribuinte que efetuou pagamento de tributos e contribuições com base no art. 5º da Medida Provisória n.º 2.222, de 4 de setembro de 2001, e na Lei n.º 10.431, de 24 de abril de 2002, em valor superior ao devido, tem direito à restituição ou compensação da parcela comprovadamente paga a maior, de acordo com os procedimentos previstos na legislação tributária federal para os tributos e contribuições federais*”. Assim com base no ADI n.º 17/2005, a manifestante requer a homologação das compensações tratadas no Despacho Decisório combatido.

Por fim, pede a manifestante a *declaração de nulidade do despacho decisório proferido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis - SC, vez que padece de motivação adequada que implica em preterição do direito à ampla defesa -, a fim de que seja determinado o retorno dos autos à instância de origem para o exame da apuração do direito creditório demonstrado pela Manifestante*. Na hipótese de não ser atendido o seu pedido, requer que sua manifestação de inconformidade seja julgada procedente, homologando-se as Declarações de compensação em discussão.

*É o relatório.*

Em primeira instância, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. O Acórdão n.º 16-77.859 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 28/06/2002

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

Não procede a arguição de nulidade do Despacho Decisório quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

IR. PIS. COFINS. PARCELAMENTO. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA FECHADA. ERRO NA APURAÇÃO.

A opção pelo parcelamento referido no art. 5º da MP n.º 2.222, de 2001, importa em confissão de dívida e a retificação, para menor, dos valores dos débitos confessados impõe a demonstração inequívoca do erro em que se funde.

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Não se reconhece o direito creditório quando o contribuinte não logra comprovar com documentos hábeis e idôneos que houve pagamento indevido ou a maior.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A razão de decidir adotada pela autoridade julgadora *a quo* foi a inexistência de elementos de prova que dessem suporte à alegação de erro na apuração das bases de cálculo dos tributos, conforme se pode verificar no seguinte excerto:

Por certo, a comprovação do erro na apuração da base de cálculo dos tributos (IR, PIS e Cofins) e, por conseguinte dos valores apurados e recolhidos a maior é condição *sine qua non* para a retificação dos valores considerados confessados.

[...]

Entretanto, no caso presente, apesar do ônus da prova do erro na apuração de valores confessados e recolhidos de IR, PIS e Cofins ser exclusivo da contribuinte interessada que está a pleitear direito creditório, ela não traz nenhum outro argumento, documento ou registro, além da própria alegação de cometimento de erro na apuração da base de cálculo imponible que estaria majorada.

Não é demais lembrar que, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação de tributos impõe que o crédito seja líquido e certo. É esta liquidez e certeza do direito creditório pleiteado que não se faz presente nos autos.

Portanto, tendo a peça de defesa ficado no campo das alegações e, sendo imprescindível a demonstração do alegado erro de apuração dos tributos confessados e pagos, a fim de se apurar o alegado pagamento indevido ou a maior, não há como acolher a reclamação da manifestante.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário.

Na peça recursal, preambularmente, pugnou pela nulidade da decisão de piso, pois a autoridade julgadora teria deixado de verificar “*elemento essencial ao correto deslinde da controvérsia, qual seja, a efetiva existência de direito creditório da Recorrente sobre os valores declarados nas DCOMP’s mencionadas*”. Reproduzo parte de sua argumentação:

Na hipótese, resta claro que o fundamento que amparou a decisão da autoridade julgadora é absolutamente incongruente, visto que não constitui justificativa à negativa de homologação das compensações formalizadas pela Recorrente.

Ausente a devida análise da ocorrência do recolhimento a maior efetivado pela Recorrente, e que deu origem ao crédito utilizado na compensação sob análise, revelam-se insubsistentes os argumentos que sustentam o acórdão ora combatido e, via de consequência, a própria negativa de homologação à compensação.

[...]

O reconhecimento ou não de eventual direito creditório somente pode se dar mediante a comprovação da existência de crédito por parte da Recorrente (o que ocorreu nos presentes autos) e após a revisão por parte do Fisco da apuração realizada e o exame da suficiência dos créditos apresentados.

Deste modo, é imprescindível a anulação do acórdão proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – SP, a fim de que seja determinado o exame da apuração do direito creditório demonstrado pela Recorrente, para que somente então a autoridade julgadora decida pela homologação ou não da compensação formalizada.

Na matéria de direito, a recorrente reeditou as alegações fundadas na legislação de regência, na doutrina e na jurisprudência acerca do direito à repetição de indébito que foram bem detalhadas no relatório da DRJ/SPO acima transcrito.

Merece destaque nas alegações da contribuinte o ponto em que passa a descrever quais teriam sido os erros cometidos na apuração das bases de cálculo dos tributos. Trago à colação parte da fundamentação da recorrente:

Por ocasião do pagamento realizado quando de sua opção pela anistia promovida pela MP 2.222/2001, a recorrente consolidou um ganho líquido com as rubricas, abaixo demonstradas, e ao final tributou as receitas à alíquota de 20%, oferecendo à tributação as receitas de imóveis.

Contudo, os resultados obtidos com imóveis não são tributáveis na fonte para as Entidades Fechadas de Previdência Complementar.

[...]

Desta forma, a entidade recolheu indevidamente IRRF sobre as operações com imóveis. Veja-se o valor histórico dos créditos indevidamente pagos em mercado imobiliário:

	1997	1998	1999	2000	2001	total
FUNDO DE AÇÕES	559.682,80	-	12.868,15	57.058,69	32.084,45	661.694,09
FAQ	-	822.055,91	1.629.476,09	1.183.389,83	633.728,69	4.268.650,53
FIF	-	3.340.806,55	4.201.234,44	4.049.408,51	3.101.421,13	14.692.870,62
CDB	807.184,99	1.634.523,99	1.046.457,90	903.373,34	649.213,56	5.040.753,78
NTN	81.833,32	730,14	27.430,58	-	-	109.994,04
LFT	-	13.341,01	52.370,62	57.424,50	30.441,91	153.578,04
BBC	6.705,33	-	-	-	-	6.705,33
BTN	1.011,66	-	-	-	-	1.011,66
LTN	22.005,71	7.444,93	-	-	-	29.450,64
TIT. GOV. ESTADUAL	175.122,11	-	-	-	-	175.122,11
DEBENTURES	351.266,91	337.459,03	472.438,62	624.066,43	510.711,12	2.295.942,11
MERCADO IMOBILIÁRIO	461.977,28	459.551,47	456.022,71	519.728,78	386.137,03	2.283.417,29
		6.615.913,04				
	2.466.790,11	6.615.913,05	7.898.299,10	7.394.450,09	5.343.737,89	29.719.190,23

[...]

Não obstante, de se ver na planilha acima, que a Recorrente recolheu indevidamente IRRF sobre aplicação em títulos de renda fixa, fundos de rendimento de renda fixa e renda variável, o que também colaborou para o acúmulo dos créditos aqui debatidos.

[...]

**Basicamente, o pagamento indevido da Recorrente ocorreu sobre a apuração do imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre (i) rendimentos imobiliários, (ii) renda fixa e fundo de investimento e (iii) renda variável. - grifei**

Ao final, a recorrente pediu a reforma da decisão *a quo* e a homologação das compensações declaradas e, sucessivamente, pugnou pela nulidade da decisão da DRJ/SPO e pela conversão do feito em diligência.

Em essência, era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

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

**Nulidade da decisão de piso.**

Conforme relatado acima, a recorrente pugnou pela nulidade da decisão de piso. Segundo a contribuinte, a autoridade julgadora teria deixado de analisar a efetiva existência do crédito.

As hipóteses de nulidade da decisão administrativa encontram-se previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, *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**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

Depreende-se do texto normativo que incorre em hipótese de nulidade a decisão que for tomada com preterição do direito de defesa. No caso em questão, não vislumbro a ocorrência da hipótese, conforme passo a explicar.

A contribuinte argui na peça recursal que a autoridade julgadora de primeira instância não teria examinado a existência do crédito pleiteado. Entretanto, compulsando os autos, vejo que a contribuinte, na manifestação de inconformidade, não trouxe nenhum elemento de prova que pudesse dar sustentação à sua alegação de que havia cometido erro na apuração das bases de cálculo de IRPJ, PIS e COFINS cujos débitos foram parcelados no âmbito do Regime Especial de Tributação – RET.

Neste contexto, a autoridade julgadora chegou à conclusão de mérito de que o crédito pleiteado careceria de liquidez e certeza por ausência de elementos comprobatórios que dessem sustentação à alegação de erro de fato e que demonstrassem o correto valor dos débitos. Tal decisão de mérito está em linha com a jurisprudência do CARF conforme se pode observar nos seguintes precedentes:

**DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.**

A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

**COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião. (Acórdão nº 3201001.713, Rel. Cons. Daniel Mariz Gudiño, 3/1/2015)

**PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF. DESPACHO DECISÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.**

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da Dctf, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da liquidez e da certeza do direito de crédito. A simples retificação, desacompanhada de qualquer prova, não autoriza a homologação da compensação. (Acórdão nº 3802002.345, Rel. Cons. Solon Sehn, Sessão de 29/01/2014)

**DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.** A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

**COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião. (Acórdão nº 3302002.124, Rel. Cons. Alexandre Gomes, Sessão de 22/05/2013)

Em síntese, ao contrário do alegado pela recorrente, a DRJ/SPO examinou o mérito do crédito pleiteado e não encontrou os necessários elementos probatórios que confirmassem sua existência.

Na espécie, portanto, a autoridade julgadora de primeira instância apresentou fundamentação suficiente para motivar a decisão tomada e, também, para permitir o pleno exercício do direito de defesa.

Assim, não verifico a ocorrência de hipótese de cerceamento do direito de defesa e voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso.

**Mérito.**

A partir do relato acima, vê-se que o crédito pleiteado pela recorrente já havia sido integralmente utilizado para quitar os débitos parcelados no âmbito do RET. Essa foi a razão para não haver saldo disponível para as compensações declaradas em DCOMP. Neste aspecto, o procedimento de fiscalização não merece reparos.

Entretanto, abre-se no processo administrativo fiscal a possibilidade de a contribuinte demonstrar a ocorrência de erro na apuração das bases de cálculo dos tributos confessados no parcelamento do RET. A comprovação do erro na apuração demonstraria os pagamentos a maior e, por consequência, o direito ao crédito pleiteado.

Não exacerba lembrar que o artigo 5º da MP nº 2.222/2001, que permitia o parcelamento no âmbito do RET, remetia expressamente para a disciplina do artigo 17 da Lei nº 9.779/1999, que dispunha:

Art.17.Fica concedido ao contribuinte ou responsável exonerado do pagamento de tributo ou contribuição por decisão judicial proferida, em qualquer grau de jurisdição, com fundamento em inconstitucionalidade de lei, que houver sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, o prazo até o último dia útil do mês de janeiro de 1999 para o pagamento, isento de multa e juros de mora, da exação alcançada pela decisão

declaratória, cujo fato gerador tenha ocorrido posteriormente à data de publicação do pertinente acórdão do Supremo Tribunal Federal.

[...]

**§3º O pagamento referido neste artigo:**

**I- importa em confissão irretroatável da dívida;**

II- constitui confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil;

[...]

Portanto, os débitos confessados no âmbito do parcelamento do RET constituíam os respectivos créditos tributários.

**Assim, a questão posta na espécie é a desconstituição de débito confessado pela contribuinte no âmbito do parcelamento especial, que requer a comprovação de qual é o débito condizente com a verdade material. Em outras palavras, se o contribuinte equivocou-se e declarou débitos maiores do que os devidos, deve comprovar o erro e qual o montante efetivamente devido.**

É preciso lembrar que, de acordo com artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, o contribuinte deve apresentar na impugnação "*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*".

No mesmo sentido, o artigo 373, I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, determina que incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.

**Mas, a comprovação do erro de fato deve ser suportada por robustos elementos de prova, com a escrita contábil e fiscal, com base em documentos hábeis e idôneos. Neste sentido, é recorrente o posicionamento deste Conselho, conforme se pode observar nos julgados anteriormente citados.**

**Ora, a questão posta é essencialmente probatória e a recorrente, apesar de fazer um longo discurso acerca da legislação de regência, da doutrina e da jurisprudência acerca do direito (EM TESE) à repetição de valores recolhidos indevidamente e de haver iniciado uma explicação sobre quais os erros que teriam sido cometidos, não se desincumbiu do ônus de comprovar o alegado. Compulsando os autos, constata-se que a contribuinte não juntou nenhum elemento de prova de sua escrita contábil e fiscal que pudesse demonstrar que efetivamente tenha incorrido em erro na apuração das bases de cálculo de IRPJ, PIS e COFINS.**

Vale ressaltar que a questão probatória foi explicitada pela autoridade julgadora de primeira instância, conforme citado anteriormente. Assim, a recorrente teve oportunidade de juntar no recurso voluntário os elementos de prova necessários para dar suporte à sua alegação. Entretanto, optou por não fazê-lo.

Ausentes os elementos de prova, o crédito pleiteado carece da liquidez e certeza exigidas pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional. Destarte, voto, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

### **Diligência.**

A possibilidade de a autoridade julgadora determinar a produção de provas por meio de diligência e perícias é prevista no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72:

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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

É cristalino, segundo a dicção do dispositivo legal, que as diligências e perícias têm como utente o julgador. A autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção motivada é que avaliará a necessidade de eventual diligência ou perícia, indeferindo aquelas que forem consideradas desnecessárias.

Entretanto, o dispositivo deve ser interpretado em conjunto com a disposição do artigo 16 do mesmo decreto:

Art. 16. A **impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

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

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído 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) (Produção de efeito)

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

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

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

§ 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. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (grifei)

Vê-se que a contribuinte tem o ônus de apresentar as provas que possuir. Portanto, os pedidos de diligência ou perícia não devem suprir a inércia da parte em apresentar os elementos probatórios que possua. No caso sob exame, um pedido de diligência não supre o ônus de apresentar os elementos probatórios necessários – que são inerentes à escrita contábil e fiscal da própria contribuinte – para a comprovação do alegado erro na apuração das bases de cálculo de IRPJ, PIS e COFINS.

Destarte, entendo que a perícia é desnecessária e, portanto, voto por indeferi-la.

O entendimento aqui esposado encontra respaldo na jurisprudência do CARF, como se pode observar nos seguintes julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano - calendário: 2003

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido pela autoridade julgadora o pedido de perícia desnecessário para o deslinde da questão. A diligência ou perícia não se presta a suprir a deficiência na instrução probatória por parte da recorrente ou do Fisco. (Acórdão CARF nº 1401-004.225, de 13/02/2020)

DILIGÊNCIA. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferida a diligência que, além de não preencher os requisitos formais previstos no art.

16, inciso IV, e § 1º, do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 10 da Lei 8.748/1993, também é desnecessária, tendo em vista que, para comprovar os fatos alegados na impugnação, bastaria a juntada, aos autos, da documentação comprobatória, nos termos do art. 15 do Decreto n.º 70.235/1972. (Acórdão CARF n.º 1202-00.554, de 28/06/2011)

### **Conclusão.**

Voto por afastar a arguição de nulidade da decisão de piso, por indeferir o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira