



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13603.902935/2012-27
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.441 – 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria DCOMP -COFINS
Recorrente FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2010

DIREITO CREDITÓRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DA PROVA. NECESSIDADE.

A retificação das DCTF e DCOMP após a emissão do Despacho Decisório, por si só, não é suficiente para a demonstração do direito creditório invocado. É ônus do interessado demonstrar a certeza e liquidez de seu crédito, apresentando os documentos e elementos de sua contabilidade que demonstram referido direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Demes Brito (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama, substituída pela conselheira Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada).

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, contra acórdão nº **3403-003.140**, proferido pela 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2010

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a compensação diante da ausência de comprovação da existência e da liquidez do crédito informado na DCOMP.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. EXISTÊNCIA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. CASOS DE DILIGÊNCIA.

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Se a verificação da existência e da liquidez for possível a partir da documentação apresentada pelo postulante, mas demandar procedimento de verificação fiscal/contábil, cabível a realização de diligência. Não se presta a diligência a suprir deficiência probatória a cargo do postulante.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso Especial, aduz divergência de interpretação da legislação tributária referente à efetividade das declarações fiscais retificadoras (ex.: DCTF) para comprovar a existência do crédito, e necessidade da autoridade administrativa diligenciar caso tenha dúvidas a respeito das retificações feitas.

Para comprovar a divergência, aponta como paradigma o acórdão nº **3102-001.237**.

Em seguida, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, às fls. 221/228.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 230/235.

No essencial é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

O presente processo versa sobre Declaração de Compensação para aproveitar crédito de COFINS em relação a fato gerador de março de 2010 que a contribuinte afirma ter sido recolhido a maior. A unidade de jurisdição indeferiu o pedido de compensação (PER/DCOMP) em razão dos pagamentos (DARFs) nele informados foram integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não estando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Alega a Contribuinte, que apresentou documentos que demonstram a procedência da DCTF e DACON que haviam sido retificadas e, substancialmente, que os valores pagos foram maiores que o devido no período em discussão.

Por sua vez, a 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, negou provimento ao Recurso Voluntário, sob o fundamento de que não teria sido comprovado nos autos a existência de crédito de COFINS não cumulativa pleiteada, sob o fundamento de que as declarações prestadas pela Contribuinte e juntadas aos autos vieram desacompanhadas de elementos de comprovação.

Com efeito, a Contribuinte relata que o pagamento a maior decorreu do fato de ter apurado, em março de 2010, COFINS não cumulativa a pagar, no valor de R\$ 92.469.394,59, sendo que, desse montante, a quantia de R\$ 22.139.150,05 estava com exigibilidade suspensa em razão de liminar em mandado de segurança, o valor correspondente a R\$ 49.911, 5, foi compensado por meio de homologação da DCOMP nº 19805.85192.260810.1.3.04-4618, o valor remanescente, correspondente a R\$ 70.280.332,79, foi integralmente recolhido mediante DARF.

Ao rever sua apuração a Contribuinte, constatou que o valor efetivamente devido a título de COFINS não cumulativa naquele período seria de R\$ 92.444.545,91, assim como devidamente declarado no DACON retificador e na DCTF retificadora emitida antes do despacho decisório e não de R\$92.469,59.

Tendo em vista que o pagamento da parcela do débito de COFINS, no valor de R\$ 92.444.545,91, foi realizado pela Contribuinte, mediante DARD, em valor superior ao efetivamente devido, surgiu para ela o direito á restituição do crédito decorrente do pagamento

a maior, no valor de R\$ 24.848,68 (R\$ 70.280.332,79 - R\$ 70.255.484,11) conforme informado, para a utilização do referido crédito (PER nº 22814.78873.290212.1.2.04-3511).

Em face de um erro operacional, a Contribuinte apresentou uma nova retificadora na DCTF, transmitida em 16/08/2012, isto porque, quando a Contribuinte alterou a base da DCTF original ao invés da retificadora que se encontrava ativa, fez com que o débito de COFINS (PA 03/2010) voltasse ao seu valor inicial e equivocado, ou seja, os R\$92.469.394,59.

Analisando a *quaestio*, em que pese a Contribuinte ter apresenta a retificação da DCTF, não justifica a ineficiência da decisão recorrida em presumir que não há direito creditório, até porque trata-se de um despacho eletrônico, sob condição de um exame apurado da Autoridade Lançadora.

Com efeito, a DCTF é a forma com que a Contribuinte dá conhecimento ao Fisco da ocorrência do fato jurídico-tributário e informa o pagamento do valor correspondente ao tributo. Como se depreende da sua própria denominação, é uma declaração contendo débitos e créditos tributários federais.

Nos termos do § 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, “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”. Trata-se de confissão extrajudicial da existência daqueles débitos, conforme arts. 389 e 391¹, do atualmente vigente Código de Processo Civil (CPC), lei nº13.105, de 16 de março de 2015, e por isso trata-se de um título executivo.

Por se tratar de uma confissão de dívida da Contribuinte, inclusive podendo ser contra ela efetuada a cobrança na falta de pagamento, ela necessariamente terá de alterar essa confissão se entender que pagou um valor indevido, para então poder requerer um pedido de restituição ou apresentar uma DCOMP.

Como visto, quanto a tônica da decisão recorrida no sentido de que, permanecem carentes de comprovação tanto o direito creditório quanto a liquidez do crédito utilizado em compensação pela postulante, não lhe assiste razão alguma, não se pode olvidar em declarar um lançamento sem ao menos cumprir os requisitos mínimos do exercício da ampla defesa e contraditório, sob a justificativa de que não existe crédito, ora, compulsando aos autos não localizo nenhum juízo técnico do Colegiado recorrido capaz de comprovar a existência ou não do direito creditório guerreado.

Neste contexto, ao controlar as operações de quantificação dos créditos e débitos, o Fisco está atrelado ao princípio da verdade material que rege o lançamento. Tem, pois, o dever de investigar a veracidade dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sejam elas a favor ou contra os interesses da Fazenda Pública. Neste aspecto, leciona José Souto Maior Borges:

¹ Art. 389. Há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário.

Art. 391. A confissão judicial faz prova contra o confitente, não prejudicando, todavia, os litisconsortes. Parágrafo único. Nas ações que versarem sobre bens imóveis ou direitos sobre imóveis alheios, a confissão de um cônjuge não valerá sem a do outro.

"A atuação do Fisco no procedimento administrativo tributário é imparcial. Porque nele o Fisco persegue, como se disse, a descoberta da verdade material; é, então, indiferente ao objeto do processo sejam os fatos apurados 'favoráveis', e. g., à constatação do débito tributário ou 'desfavoráveis' ao Fisco, tal como sucede com a verificação administrativa da inexistência de débito ou de ocorrência dos pressupostos legais para o desfrute de uma isenção tributária. Já se caracterizou essa posição processual do Fisco - e não sem razão - como a de uma parte imparcial. Parte, porque intervém no processo, na qualidade de sujeito ativo da relação tributária. Imparcial, porque sua atuação está desvinculada dos interesses que se controvertem no processo, sem consideração a interesses parciais de qualquer ordem' (LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO; p. 122; Malheiros, 2ª edição).

Frente a evidente constatação, a Contribuinte retificou a DAFON e sua DCTF para declarar efetivamente o valor devido e, assim, liberar o crédito no valor de R\$ 24.848,68, objeto dos presentes autos.

Quando da apresentação das declarações retificadoras, a Contribuinte estava sob a égide da IN RFB nº 1.110/2010, que estabelecia os procedimentos quanto apresentação da DCTF nos casos de retificação, em especial regida pelo artigo 9º:

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>
§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

Registre-se ainda que o art. 18 da medida provisória nº 2.18949, também estabelece que a retificação terá a mesma natureza da declaração original, *in verbis*:

Art.18.A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Como se observa, não existe qualquer impedimento para que se altere débitos e créditos, contudo, a mesma instrução em testilha, logo em seguida, estabelece as hipóteses em que a retificação, não produzirá efeitos, nos termos do § 2º do art. 11:

Art.18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente

apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos ;

II cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU ; ou

III em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada sobre o início de procedimento fiscal.

Portanto, não existe impedimento para a retificação produzir seus efeitos, pois não há débitos enviados à PGFN e inscritos em dívida ativa, com também não houve procedimento de auditoria ou início de procedimento fiscal e sim indeferimento do despacho decisório sob o fundamento de que não existe direito creditório, deste modo, DCTF retificadora passa a substituir integralmente a DCTF original, produzindo seus devidos efeitos.

Por oportuno, esclareço que o processo administrativo fiscal esta adstrito as regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, **Teoria Complexa do Direito**², esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis*:

*"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)"*³ *No primeiro cenário (civil law, statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de reconstruir sua intenção ao prolatar o dispositivo normativo, como se fosse*

² ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. Teoria Complexa do Direito. Florianópolis: Cejur, 2013.

³ DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: **Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo em cuanto son efectos jurídicos puestas o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reprodutoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...]

Dispositivo

Ex positis, dou parcial provimento ao Recurso da Contribuinte, com retorno dos autos a unidade de jurisdição para que se apure a liquidez do crédito no valor histórico de R\$ 24.848,68.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, tenho conclusões diversas das deles em relação ao direito creditório constante do presente processo.

A despeito do esforço por ele empreendido em demonstrar o direito da reclamante aos créditos pleiteados nos autos, considero, *data maxima venia*, que à lide deve ser dada outra solução.

Liminarmente, destaca-se que direito do contribuinte proceder à retificação das declarações apresentadas (DCTF e DAFON) depois do Despacho Decisório não são a questão nodal do processo.

Com efeito, ainda que haja nos autos certa divergência acerca da possibilidade de o contribuinte retificar as declarações no tempo em que tal medida foi adotada, salta aos olhos que, desde a decisão de primeira instância, considerou-se que o pleito não havia sido instruído com documentação que comprovasse o direito ao crédito com o qual pretendia extinguir o crédito tributário devido.

Na verdade, quando o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que havia lhe denegado o direito à compensação, sequer explicou a razão porque havia retificado suas declarações, DCTF e DAFON. Não apresentou também qualquer elemento de prova a albergar o seu direito. Veja excertos do voto, constantes da decisão de primeira instância:

(...)

À luz do relato feito e da análise do presente processo, constata-se que o indeferimento do pedido pela DRF de origem foi motivado pelo fato de o pagamento mencionado no Per/Dcomp ter sido utilizado integralmente na quitação de débito de Cofins relativo a 31/03/2010.

O contribuinte informa que providenciou a entrega de DCTF retificadora com o real valor devido para o período em questão, gerando, assim, o crédito a ser compensado.

Conforme alega o manifestante, verifica-se que houve a retificação da DCTF, em 28/02/2012, referente ao período de apuração de 31/03/2010, na qual foi apropriada parcela do Darf (R\$ 70.280.332,79), no valor correspondente a R\$ 70.255.484,11.

No entanto, em 16/08/2012, o contribuinte retificou novamente a DCTF, retornando-a à situação anterior, ou seja, o Darf recolhido foi totalmente alocado ao débito de Cofins informado nessa declaração, que foi a última enviada e processada (ativa).

Embora no Dacon retificador (ativo), o contribuinte informe o débito da contribuição que alega ser o corretamente devido para o período em questão, **na ausência de outras provas, essa declaração não pode ser considerada, por si só, instrumento hábil para conferir certeza e liquidez ao crédito indicado na declaração de compensação**, conforme determina o art. 170 do CTN.

(...)

De destaque que, no desenrolar da lide, absolutamente nada foi feito para regularização da instrução do processo.

Somente em sede de recurso voluntário é que a recorrente resolveu explicar a suposta origem do pagamento indevido e que o teria levado a retificar suas declarações. Afirmou que a redução do valor devido a título de Cofins em março/2010: "Ao rever a sua apuração, a Recorrente verificou que havia considerado, equivocadamente, como receita de serviços, valores referentes à recuperação de despesas (taxa de administração de Sociedade em Conta de Participação) despendidas pela Recorrente, sócia ostensiva, em nome dos sócios ocultos". Em seguida, afirma que junta uma planilha, intitulada de DOC 1, e-fls. 134/141, na qual estariam demonstrados os valores correspondentes ao indébito a que faria jus.

O fato não passou despercebido pela instância recorrida. Foi, como já fora desde a decisão de piso, *ratio decidendi*, se não vejamos.

(...)

Ainda que fosse admitida a discussão inovadora sobre a conta, em nome da verdade material, e superada a questão referente à supressão de instância, **a documentação apresentada é absolutamente insuficiente sequer para saber o que representa "TAXA ADM SCP 03/2010", e se há amparo normativo para a exclusão da base de cálculo informada em recurso voluntário.**

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Constando na manifestação de inconformidade os documentos necessários à prova do direito creditório alegado, imperiosa a declaração da procedência do pedido. **Não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito.** E, por fim, havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para saná-la. Não se presta, entretanto, a diligência, para suprir deficiência probatória a cargo do postulante. Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4o do Decreto no 70.235/1972.

Assim, **incabível, no caso, a demanda por diligência, para suprir deficiência probatória a cargo da postulante.**

No presente processo, **permanecem carentes de comprovação tanto o direito creditório quanto a liquidez do crédito utilizado em compensação pela postulante**. É de se acrescentar, por derradeiro, que no caso concreto, ainda que considerados os documentos apresentados em sede de recurso voluntário, distante estaria a segurança do julgador para atestar a existência e/ou a liquidez do crédito.

(...)

Acrescente-se que a própria recorrente parece reconhecer que a planilha carreada aos autos não constitui prova do direito reclamado. Observe-se como se refere a ela em sede de recurso especial.

Ora, os documentos apresentados nos autos são claros indícios dos equívocos da Recorrente que levaram à retificação de suas declarações fiscais e que geraram direito ao crédito decorrente do pagamento indevido à Receita Federal.

Portanto, está patente que a recorrente jamais apresentou documentos fiscais e contábeis, necessários e suficientes à comprovação do seu direito. Conforme é sabido, esse ônus de prova é dele e não cabe aos órgãos julgadores a determinação de realização de diligências para suprir a sua inércia. Veja que estamos tratando de indébito referente a um fato gerador, ou melhor, a um período de apuração. Seriam, em tese, documentos de fácil separação e apresentação no curso processual.

Quando ocorre, por parte dos contribuintes, um pedido de restituição/ressarcimento, cabe ao contribuinte apresentar os elementos probatórios do direito alegado. Cabe a ele o ônus da prova, por ter sido ele que inaugurou o procedimento administrativo. Não tem sentido o contribuinte solicitar restituição ou ressarcimento de tributos e informar ao fisco que o seu direito é líquido e certo e o fisco que venha vasculhar sua contabilidade para provar que está errado.

Assim dispõe o art. 36 da Lei nº 9.784/99:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Neste mesmo sentido o art. 333 do Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/73:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

(...)

Por sua vez o art. 170 do CTN, somente autoriza a compensação de tributos, mediante a comprovação de existência de créditos líquidos e certos.

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

(...)

À luz dessas ocorrências, considerando que é do contribuinte o dever de comprovar o direito reclamado nos autos, VOTO por negar provimento ao recurso especial

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal