



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13819.902770/2009-62
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-009.488 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ALEGAÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR. CÓDIGO 5952. DARF VINCULADO A DÉBITO DECLARADO EM DCTF. AUSÊNCIA DE PROVA.

Recolhimentos efetuados sob código 5952 são referentes a retenções de CSLL, PIS e COFINS previstas no art. 30 e 31 da Lei 10.833/2003, à alíquota total de 4,65% (1%, 0,65% e 3%), não se justificando a alegação de que outras seriam as alíquotas. Se o crédito pretendido decorre de retenções na fonte previstas em outros dispositivos legais, correspondentes a códigos de receita diferentes do que aquele indicado no DARF apontado como origem do crédito, necessária seria a identificação dos fatos geradores envolvidos e a apresentação das respectivas provas documentais.

Não apresentados esclarecimentos que permitam acatar a alegação de erro no preenchimento da DCTF, não há como reconhecer direito creditório.

Cabe ao contribuinte anexar à impugnação as provas documentais referentes aos fatos por ele alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar a preliminar de diligência. Vencidos os conselheiros Corinθο Oliveira Machado e Jorge Lima Abud (relator). Designado para redigir o voto, quanto à desnecessidade de diligência, o conselheiro Vinicius Guimarães. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro Vinicius Guimarães.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães – Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

01. Período de Apuração: 15/01/2006
 CNPJ: 03.470.727/0001-20
 Código da Receita: 5952
 Nº da Referência:
 Data de Vencimento: 27/01/2006

Valor do Principal	6.504.754,07
Valor da Multa	0,00
Valor dos Juros	0,00
Valor Total do Darf	6.504.754,07

Data de Arrecadação: 27/01/2006

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata o presente processo de PER/DCOMP de n.º 11752.43001.040906.1.3.04-0123, por meio do qual a interessada apontou direito creditório no valor de R\$ 6.033.913,03, com origem em Pagamento Indevido ou a Maior de código 5952, com data de arrecadação em 27/01/2006, para a compensação de débito declarado.

A autoridade fiscal não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP, nos termos do Despacho Decisório Eletrônico (DDE) com número de rastreamento n.º 825111018, emitido em 25/03/2009, acostado às fls. 06, que se transcreve:

(...)

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 6.033.913,03.

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

CARACTERÍSTICAS DO DARF

Período de Apuração	Código de Receita	Valor Total do Darf	Data de Arrecadação
15/01/2006	5952	6.504.754,07	27/01/2006
<i>Utilização dos pagamentos encontrados para o darf discriminado no PER/DCOMP</i>			
Número do Pagamento	Valor original total	Processo(PR)/PERDCOMP(PD) DÉBITOS(DB)	Valor original Utilizado
2300628821	6.504.754,07	Db: cód. 5952 PA 15/01/2006	6.504.754,07
Valor Total			6.504.754,07

Diante da inexistência do crédito, NAO HOMOLOGO a compensação declarada. Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2009.

Para verificação dos valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, na opção Serviços ou através de certificação digital na opção e-CAC, assunto PER/DCOMP Despacho Decisório.

Enquadramento Legal: Arts. 165 e 170, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. ”

Cientificada do Despacho Decisório Eletrônico em 06/04/2009, conforme comprova o documento de fl. 09, o contribuinte, por intermédio de sua procuradora, apresentou sua manifestação de inconformidade em 04/05/2009, anexada às fls. 10/11, acompanhada dos documentos de fls. 12/33, com as alegações que se seguem, em síntese.

I-DOS FATOS

A Requerente apresentou Declarações de Compensações, conforme pedidos constantes dos autos, para deixar de recolher tributos e contribuições federais constantes do pedido em razão de crédito apurado por recolhimento indevido de CSLL, COFINS e PIS/PASEP retido quinzenalmente sobre pagamentos de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica de Direito Privado, nos termos da Lei 10.833/03.

O pedido de compensação e todos o procedimento administrativo foram seguido de acordo com a legislação vigente à época dos referidos pedidos de compensação e havia a expectativa pela homologação da compensação realizada, o que de fato não ocorreu conforme o despacho ora recorrido, principalmente em razão de uma situação que impediu a Requerente de alterar sua DCTF - Declaração de Contribuições e Tributos Federais à época dos fatos, levando a não identificação do crédito pretendido, face a sua não constituição via substituição da DCTF.

Tal fato ocorreu única e exclusivamente em razão de um longo processo de fiscalização terminado no último dia 30 de abril, que ensejou a possibilidade da substituição da DCTF incorreta, pela DCTF correta (docs. Anexos). A falta dessa retificação é que fundamentou a decisão que não represente de fato o ocorrido, ensejando a pretensão de alterá-la com a presente manifestação de inconformidade, a saber:

II - DA DECISÃO RECORRIDA

O despacho que fundamentou o indeferimento ao pedido de homologação de compensação apresentado pela REQUERENTE, fundamentou-se na ausência do crédito pretendido para suportar a compensação, uma vez que na DCTF enviada com erro, havia um valor muito maior a ser pago a título das retenções efetivadas, que de fato não eram devidas e foram objeto dos pedidos de compensação, uma vez que os DARF's de recolhimento apresentavam o valor destacado erroneamente na DCTF, sendo os valores corretos aqueles constantes da DCTF de retificação enviada neste momento para sanar a irregularidade.

De fato os valores das contribuições (PIS e COFINS) retidas de materiais produtivos adquiridos relativas ao 1º quinzena de Janeiro de 2006 foram recolhidas em duplicidade, ou seja, as alíquotas de PIS e COFINS foram alteradas de 0,50% para 0,10% e 2,50% para 0,50%, respectivamente, no entanto, a requerente por um lapso recolheu com base nas duas alíquotas, tanto a anterior quanto a atual, conforme demonstrado a seguir a origem do crédito.

Valor (Ford) apurado erroneamente: R\$ 6.504.754,07

Valor (Ford) apurado correto: R\$ 470.841,04

Diferença à recuperar (objeto de pedido de compensação) R\$ 6.033.913,03

Os valores recolhidos indevidamente relativos às alíquotas anteriores, ou seja, 0,50% e 2,50% ocasionaram um recolhimento à maior no montante de R\$ 6.033.913,03. Não obstante, cabe ressaltar que a DCTF não foi retificada na época, sendo a mesma retificada nesse momento.

Esse crédito foi utilizado em quatro etapas, ou seja, parte foi compensada por meio do processo n.º 13.819.903.185/2009-80, sendo utilizado o montante de R\$ 1.795.038,28 (objeto da presente manifestação), no Processo n.º 13.819.903.475/2009-23, sendo utilizado o montante de R\$ 2.617.661,90, no Processo n.º 13.819.903.476/2009-78, sendo utilizado o montante de R\$

465.713,16 e no Processo n.º 13.819.903.477/2009-12, sendo utilizado o montante de R\$ 155.499,69.

Destarte, resta evidenciado que a REQUERENTE de fato deveria além de apresentar o pedido de compensação, fazer a retificação da DCTF, uma vez que aos olhos da decisão contestada, não haveria crédito a ser aproveitado pela REQUERENTE, haja vista o valor do recolhimento indevido ser o mesmo constante da DCTF que não foi retificada e ficou pendente de término de fiscalização para que o fosse nesse momento, ensejando o

reconhecimento de crédito para o fim que se destina, qual seja ter homologado o pedido de compensação formulado no presente processo, conforme documentação em anexo.

III-DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, é a presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, para REQUERER seja modificada o Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal em São Bernardo do Campo, para reconhecer o direito a compensação requerido, uma vez apresentada a retificadora da DCTF após o término da fiscalização e tendo em vista o direito ao crédito decorrente do recolhimento indevido destacado pela

Protesta pela apresentação de qualquer documento adicional que se faça necessário para comprovar os fatos ora apresentados.

Em 17 de novembro de 2011, através do Acórdão n.º **05-35.805**, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Campinas/SP, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade, para NÃO RECONHECER o direito creditório pretendido e NÃO HOMOLOGAR as compensações objeto do litígio.

Nos autos não consta documento a respeito da intimação da autuada em relação ao Acórdão de Impugnação.

O Recurso Voluntário, às e-folhas 96, alega:

Conforme já mencionado, a Recorrente foi intimada a respeito da decisão, ora recorrida, em 01/03/13, uma sexta-feira.

Assim, o prazo de 30 (trinta) dias, estabelecido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e no artigo 73 do Decreto n.º 7574/2011, iniciou-se em 04/03/13, uma segunda-feira, vindo a findar-se em 02/04/13, uma terça-feira.

Foi alegado no Recurso Voluntário:

Conforme bem observado, na já citada Declaração de Voto do Auditor Fiscal que compõe o acórdão, ora recorrido, houve recolhimento indevido do PIS e da Cofins retidos na fonte, com base na Lei n.º 10485/02, relativos à 1ª Quinzena de Janeiro/2006, incidentes sobre pagamentos referentes à aquisição de autopeças, sendo, portanto, imperiosa a verificação da existência desse direito.

Como consta da decisão recorrida, a Recorrente juntou planilha e a DCTF retificadora, que demonstram os erros cometidos no recolhimento, demonstrando, assim que a Recorrente faz jus ao valor utilizado na presente compensação.

Desta forma, caso tal documento não seja considerado suficiente à comprovação do recolhimento indevido e do conseqüente direito ao crédito, em estrita observância ao princípio da administração pública pela busca da verdade material que visa, precipuamente, aos interesses públicos, o julgamento deveria ter sido convertido em diligência, para a apuração dos fatos.

Assim, resta mais do que evidente que, para a aplicação da justiça, independentemente da prova pré-constituída, a administração pública deve buscar a verdade material, utilizando-se, para tanto, de todos os meios de produção de provas necessárias para a consecução do melhor direito.

Acrescenta-se, pois, ao princípio da verdade material, o princípio da liberdade de prova e o do informalismo, segundo o qual (diferentemente da autoridade julgadora judicial que deve obedecer a uma forma rígida) a autoridade julgadora administrativa pode sempre conhecer e buscar novas provas, ainda que não constantes dos autos, mas a seu alcance.

Portanto, não há como se pretender ignorar a verdade e o real direito da Recorrente, em razão de mero formalismo, ou seja, não há como se indeferir a compensação realizada, sob a alegação de que não foi juntada a totalidade de documentos que a autoridade julgadora considerava necessária.

É evidente que a alegação de falta de provas, sem a concessão à Recorrente da oportunidade de apresentar as provas consideradas necessárias à comprovação do seu direito creditório, não somente fere o princípio da verdade material, como também tolhe o seu direito de defesa, importando em nulidade, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto n. 70.235/72, eis que a impede de provar que, de fato, possui o crédito em questão.

Entretanto, nos termos do mesmo artigo 59, parágrafo 3º, segundo o qual *“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*

Desta forma, considerando, além dos documentos que ora se pleiteia pela juntada (gravados e validados em mídia digital e que demonstram as retenções efetuadas, bem como, os valores obtidos através de apuração das retenções), bem como, a disponibilidade da Recorrente em atender o pleito desta fiscalização, requer, desde já, seja reconhecido o seu direito à compensação pretendida, ou, caso assim não entenda, seja o julgamento convertido em diligência, a fim de se apurar a existência do crédito.

- Do Pedido

Por todo o exposto, requer-se a juntada dos documentos acostados, bem como, seja o presente recurso recebido, julgado e provido, a fim de que seja reformada a r. decisão recorrida, com a consequente homologação da compensação requerida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º **05-35.805**, de 17/11/2011, foi juntado aos autos de e-folhas 49 à 63, final do primeiro volume.

Conforme documento de e-folhas 93, ocorre a solicitação de juntada do Recurso Voluntário, em 01/03/2013.

O Recurso Voluntário, às e-folhas 96, alega:

Conforme já mencionado, a Recorrente foi intimada a respeito da decisão, ora recorrida, em 01/03/13, uma sexta-feira.

Assim, o prazo de 30 (trinta) dias, estabelecido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e no artigo 73 do Decreto n.º 7574/2011, iniciou-se em 04/03/13, uma segunda-feira, vindo a findar-se em 02/04/13, uma terça-feira.

Nos autos não consta documento a respeito da intimação da autuada em relação ao Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Devido a isso, proponho baixar os autos em Resolução para dirimir a questão.

Se a Turma não entender assim, segue o VOTO.

Da Controvérsia.

- Recolhimento indevido do PIS e da Cofins retidos na fonte, com base na Lei n.º 10485/02, relativos à 1ª Quinzena de Janeiro/2006, incidentes sobre pagamentos referentes à aquisição de autopeças;

- A busca da verdade material.

Passa-se à análise.

A Requerente apresentou Declarações de Compensações, conforme pedidos constantes dos autos, para deixar de recolher tributos e contribuições federais constantes do pedido em razão de crédito apurado por recolhimento indevido de CSLL, COFINS e PIS/PASEP retido quinzenalmente sobre pagamentos de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica de Direito Privado, nos termos da Lei 10.833/03.

O contribuinte apresentou a DCOMP 11752.43001.040906.1.3.04-0123 indicando:

- débito de CSRF cód. 5952, PA Ia quin/ago/2006, no valor principal de R\$ 1.921.701,47;
- crédito de pagamento indevido ou a maior no valor de R\$ 6.033.913,03, integrante do DARF recolhido no valor principal e total de R\$ 6.504.754,07, sob código 5952, referente a retenção na fonte de três contribuições (CSLL, PIS e COFINS) incidentes sobre pagamento de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica;
- total do crédito original utilizado na DCOMP em questão: R\$ 1.795.038,28.

A compensação não foi homologada em razão de o pagamento de R\$ 6.504.754,04 estar integralmente alocado ao débito declarado em DCTF de código 5952 para o PA 1a Quinzena/Janeiro/2006 - (fls. 26/27).

Alega a interessada que a DCTF foi enviada com erro indicando débito maior do que aquele efetivamente devido, sendo objeto de retificação, porque os valores das contribuições (PIS e COFINS) retidas de materiais produtivos adquiridos relativas à 1a quinzena de Janeiro de 2006 foram recolhidas em duplicidade.

Isso porque, as alíquotas foram alteradas: PIS - de 0,50% para 0,10% e COFINS - de 2,50% para 0,50%.

O erro alegado pela Recorrente reside no fato de que efetuou o mesmo recolhimento duas vezes: uma com base nas alíquotas anteriores e outra com base nas novas alíquotas.

Nas palavras do Recorrente, folhas 03 do Recurso Voluntário:

De fato, trata-se da compensação do PIS e da COFINS recolhidos em duplicidade, em decorrência da alteração das alíquotas previstas na Lei n.º 10.485/2002, promovida pela Lei n.º 11.196/05. A Recorrente recolheu o PIS e a COFINS, tanto com base nas alíquotas previstas na Lei n.º 10.485/2002, como com base nas alíquotas reduzidas previstas na Lei n.º 11.196/05, sendo essa a origem do crédito compensado.

Nas folhas 04 do Recurso Voluntário apresenta sua demanda:

Como consta da decisão recorrida, a Recorrente juntou planilha e a DCTF retificadora, que demonstram os erros cometidos no recolhimento, demonstrando, assim que a Recorrente faz jus ao valor utilizado na presente compensação.

Desta forma, caso tal documento não seja considerado suficiente à comprovação do recolhimento indevido e do conseqüente direito ao crédito, em estrita observância ao princípio da administração pública pela busca da verdade material que visa, precipuamente, aos interesses públicos, o julgamento deveria ter sido convertido em diligência, para a apuração dos fatos.

Ocorre que erros no código de receita indicado em DARF ou na hipótese de recolhimento equivocadamente feito de forma conjunta tanto para pagamentos de serviços como para pagamento de aquisição de autopeças exigiria prova documental demonstrando a

composição do recolhimento e dos fatos que o teriam suscitado, não sendo suprido apenas por planilhas elaboradas pelo próprio Recorrente.

O contribuinte apresenta a Manifestação de Inconformidade, em 04/05/2009, de e-folhas 11 à 13, onde são juntados os seguintes documentos a partir das e-folhas 36:

- DCTF Mensal – Janeiro/2006; e
- DARF.

Acompanha o Recurso Voluntário, às e-folhas 103 e 104:

Relação dos Arquivos						
NOME DO ARQUIVO	CONTEÚDO	PERÍODO	TAMANHO (bytes)	AVISOS	ERROS	CÓDIGO DE AUTENTICAÇÃO
D:\FORD\RV070\RV770.pdf	não informado	(não informado)	333062	N/V	N/V	2711f58b-2b742a72-175921b2-e1e3a8c9
D:\FORD\RV070\Apuração PIS COFINS 1º Quinzena Jan 2006 Alterada.xls	não informado	(não informado)	38078976	N/V	N/V	7ff26ef0-63afdbea-28c9ad85-85c5399e

Relação dos Arquivos						
NOME DO ARQUIVO	CONTEÚDO	PERÍODO	TAMANHO (bytes)	AVISOS	ERROS	CÓDIGO DE AUTENTICAÇÃO
C:\Amlton\FORD\13819902770200902\Apuração PIS COFINS 1º Quinzena Jan 2006 Alterada.xls	não informado	(não informado)	38078976	N/V	N/V	7ff26ef0-63afdbea-28c9ad85-85c5399e

1 Arquivo(s) listado(s)

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

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.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3o Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1o:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- A retificação da DCTF/DACON

A retificação da DCTF/DACON para a apresentação do PER/DCOMP representa requisito meramente formal que não pode se sobrepor à verdade material, uma vez comprovada, por outros meios, a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ressalte-se, no entanto, que a retificação da DCTF, por si só, não se presta para solidificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte, sendo indispensável a apresentação de prova, tais como demonstrativos contábeis e fiscais, para aferição do crédito.

Neste ponto, vale trazer à baila as conclusões do Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28 de agosto de 2015, segundo o qual:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE.

IMPREScindIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF - original ou retificadora - que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB n.º 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas, pela INRFB n.º 1.110, de 2010. (grifou-se) '

Neste sentido, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, no julgamento do processo 10909.900175/2008-12, manifestando o entendimento no acórdão n.º 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, mesmo no caso de uma retificação posterior ao Despacho Decisório, não haveria impedimentos para o deferimento do pedido quando acompanhada de provas documentais comprovando a erro cometido no preenchimento da declaração original, comparecendo nos autos com qualquer prova documental hábil a demonstrar o erro que cometera no preenchimento da DCTF (escrita contábil e fiscal):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

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.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)¹

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

¹ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. 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 isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

- Das Provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF n.º 210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF N.º 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e

- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

- O princípio da verdade material

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Ocorre que o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere.

A empresa permaneceu inerte em seu dever de colaboração, incidindo na carência probatória que implica o não reconhecimento do direito de crédito.

A título de exemplo: Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096

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. DILIGENCIA/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. (...)"

Aliás, o princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses "outros meios", pois não há provas bastantes.

Dessa forma, complementando o que já foi esclarecido anteriormente, apesar de advertido pela decisão recorrida que a contribuinte deveria "trazer os elementos que o

demonstrem e comprovem quando lhe for oportunizado recorrer na fase processual seguinte, o recurso voluntário ao CARF, se assim lhe convier” nada trouxe aos autos que comprovasse a existência do pleiteado direito creditório. Desse modo., mantém-se, por seus exatos termos, a decisão recorrida que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o Direito Creditório.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

Desse modo, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, quais documentos estão associados a que registros, de modo a permitir o bom andamento da conferência e a celeridade do trabalho fiscal, sob pena de embaraço à fiscalização, mormente quando se trata de conjunto volumoso de documentos; ainda, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara e legível, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Assim, o ônus da comprovação do direito creditório cabe à contribuinte.

Dada a ausência de provas, o pleito não deve prosperar.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator Designado

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à necessidade de diligência para se apurar a tempestividade do recurso voluntário apresentado.

Compulsando os autos, observa-se, pela análise dos documentos às fls. 65 a 67, que o sujeito passivo tomou ciência pessoal, em 01/03/2013, da decisão de primeira instância, tendo a própria Unidade Preparadora, por meio do despacho à fl. 106, reconhecido tal marco temporal como a data de ciência do acórdão da DRJ: não há, portanto, qualquer discussão acerca da tempestividade do recurso voluntário.

Fundado nessas razões, voto por afastar a proposta de diligência.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães