



Não é passível de nulidade, por mudança de motivação, a decisão de primeiro grau que, rejeitando novo argumento de defesa suscitado na manifestação de inconformidade (erro de apuração do débito), mantém a não homologação da compensação declarada pelo mesmo motivo apresentado no Despacho Decisório, qual seja, a inexistência do crédito utilizado na compensação declarada.

**DILIGÊNCIA. REALIZAÇÃO PARA JUNTADA DE PROVA DOCUMENTAL EM PODER DO REQUERENTE. DESNECESSIDADE.**

Não se justifica a realização de diligência para juntada de prova documental que se encontra ou deveria se encontrar em poder do próprio requerente e que, sem a demonstração de qualquer empecilho, não foi carreada aos autos nas duas oportunidades em que foi exercido o direito de defesa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

**Regis Xavier Holanda** - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 06/07/2012

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão proferido pelos membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas/SP, em que, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

*Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2003*

**COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.**

*Para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, deve ser demonstrada a liquidez e certeza de crédito de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

#### *Manifestação de Inconformidade Improcedente*

##### *Direito Creditório Não Reconhecido*

Por bem descrever os fatos registrados até a prolação do Acórdão de primeiro grau, peço licença para transcrever o relatório encartado na decisão de primeiro grau:

*Trata-se de Declaração de Compensação – DCOMP, com base em suposto crédito de Cofins oriundo de pagamento indevido ou a maior.*

*A DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico de não homologação da compensação, fundamentando:*

*Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão do PER/DCOMP: 27.962,77 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.*

*(...)*

*Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.*

*Cientificada desse despacho, a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:*

- Seu crédito decorre de ter considerado equivocadamente na base de cálculo da contribuição do período em questão algumas vendas de produtos que se encontravam relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002;*
- Transmitiu a DCOMP utilizando aquele crédito, mas, por um lapso, deixou de retificar a DCTF relativa ao período, para que nela passasse a constar o valor correto da contribuição devida;*
- Somente com a ciência do Despacho em tela é que percebeu seu equívoco. Assim, procedeu imediatamente à retificação da DCTF;*
- Ainda que tenha havido falha com relação às obrigações acessórias, este fato não poderia ensejar a cobrança de tributo quitado e já extinto, na forma do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional.*





supostas receitas de vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, submetidas a alíquota 0% (zero por cento) da Cofins, por força do regime de tributação monofásica, estabelecido nos arts. 1º e 3º<sup>1</sup> do citado diploma legal.

Assim, se a Turma de Julgamento *a quo* não admitiu a retificação do valor do débito original, obviamente, ficou mantido o valor do débito declarado na primeira DCTF e, portanto, mantido o mesmo motivo, para a não homologação da compensação, exposto no referido Despacho Decisório, a saber: o fato de o valor do pagamento, informado como sendo a origem do crédito, ter sido “integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, **não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados**” na presente DComp.

No caso em tela, teria havido alteração de motivação da decisão originária, caso a Turma de Julgamento de primeiro grau tivesse acatado a retificação do valor original do débito, porém, por motivo diverso da inexistência do crédito, tivesse mantido a decisão de não homologação da compensação em apreço, como por exemplo, em decorrência do indébito não ser passível de restituição, por falta de previsão legal, o que, evidentemente, não ocorreu no caso em tela.

Por fim, cabe ainda ressaltar que, no caso em tela, não tem qualquer relevância a alegação da Recorrente de que houve violação a art.146 do CTN, pois, como de sabença, o referido preceito legal tem aplicação restrita aos casos relacionados apenas com o lançamento de ofício, situação que, evidentemente, não se vislumbra nos presentes autos.

Por todas essas razões, rejeito a presente preliminar de nulidade, para manter incólume o Acórdão recorrido.

### **Da análise do mérito.**

No mérito, o cerne da presente controvérsia gira em torno da comprovação da existência do valor do crédito utilizado pela Recorrente na quitação dos débitos confessados na DComp colacionada aos autos.

Para Recorrente, contrariando o princípio da verdade material, por ela tão enaltecido, a simples retificação do valor do débito, por meio da DCTF retificadora, acompanhada apenas da guia de recolhimento (Darf), era suficiente para comprovar a certeza e a liquidez do crédito alegado.

---

<sup>1</sup> "Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) às alíquotas de 1,47% (um inteiro e quarenta e sete centésimos por cento) e 6,79% (seis inteiros e setenta e nove centésimos por cento), respectivamente.

[...]

Art. 3º Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente à receita bruta da venda:

I - dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei;

II - dos produtos referidos no art. 1º, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas, exceto as pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

Parágrafo único. Fica o Poder Executivo autorizado, mediante decreto, a alterar a relação de produtos discriminados nesta Lei, em decorrência de modificações na codificação da TIPI.

Por outro lado, em consonância com o princípio da verdade real, entenderam os integrantes da Turma de Julgamento de primeiro grau que, a simples retificação da DCTF, desacompanha da comprovação, por documentação contábil e fiscal adequada, do motivo do erro de apuração do débito retificado, não era suficiente para comprovar a certeza e liquidez do crédito informado na DComp em apreço.

No meu entendimento, a razão está com a Turma de Julgamento, pois, se foi a própria Recorrente quem informou os dois valores distintos para um mesmo débito, não há como saber qual dos dois valores é o verdadeiro (se o valor do débito informado na DCTF original ou o declarado na DCTF retificadora), sem que haja a confirmação por uma outra fonte de informação idônea. Daí a necessidade da apresentação da adequada documentação, com vista a confirmação do alegado equívoco.

A Recorrente ainda alegou que o débito informado na DCTF original estava errado e que o valor correto seria o informado na DCTF retificadora, porém, não trouxe aos autos os elementos probatórios necessários a comprovação do mencionado erro, limitando-se a apresentar apenas as cópias da Guia de Recolhimento (Darf) e da DCTF retificadora.

Tal alegação trata de questão de defesa que este Colegiado já apreciou e, por unanimidade, tem manifestado o entendimento de que, a simples retificação da DCTF, desacompanhada de prova robusta do alegado equívoco, não tem o condão de comprovar a existência da certeza e liquidez do crédito compensado.

Com efeito, não se pode olvidar que, em conformidade com o disposto no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplicável ao processo de compensação em apreço, a ciência do primeiro ato de ofício tem o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. No caso em tela, após ciência do Despacho Decisório, a redução do valor do débito, objeto da compensação não homologada, somente seria admitida se demonstrada e comprovada, por meio de documentação adequada, a origem do erro na apuração do valor do débito retificado.

Nesse sentido, especificamente em relação à redução dos débitos tributários, em consonância com o referido preceito legal, somente nas hipóteses em que caracterizada a espontaneidade, a DCTF retificadora tem a mesma natureza da DCTF original, substituindo-a integralmente. Por outro lado, afastada a espontaneidade, evidentemente, tal retificação não pode mais ser admitida com a simples retificação da dita Declaração. Corrobora o asseverado, o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.110<sup>2</sup>, de 24 de dezembro

<sup>2</sup> Na data da apresentação da presente DCTF retificadora estava em vigência a Instrução Normativa RFB nº 786, de 19 de novembro de 2007, cujo art. 11 assim dispunha sobre o assunto:

“Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 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 Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (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 de início de procedimento fiscal.

de 2010, que, com pequenas alterações, manteve a redação das Instruções Normativas anteriores, conforme o teor dos referidos dispositivos, a seguir transcritos:

*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.*

*§ 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.*

*§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:*

*I - reduzir os débitos relativos a impostos e contribuições:*

*a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;*

*b) 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*

*c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização.*

*II - alterar os débitos de impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.*

*§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou de débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração e enquanto não extinto o crédito tributário. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.177, de 25 de julho de 2011)*

[...]. (grifos não originais)

Inequivocamente, a emissão do presente Despacho Decisório consiste no ato administrativo final, resultante do procedimento de fiscalização, concernente à análise do controle da legalidade da compensação declarada pela Recorrente, previsto nos §§ 2º e 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações posteriores, portanto, a nova DCTF não produz nenhum efeito em relação à redução do débito em questão, porém, nesta hipótese, **a redução do valor do débito somente poderá ser admitida nos casos em que haja prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.**

Além disso, por ter efeito direto sobre desfecho do julgamento da presente controvérsia, inaugurada com a manifestação de inconformidade colacionada aos autos,

obviamente, a comprovação da origem da redução do valor do débito retificado deve ser tratado como um questão de defesa, logo, para que seja aceita tal retificação, ela deve atender, necessariamente, todos os requisitos previsto na legislação que rege contraditório na esfera do processo administrativo fiscal, dentre os quais merece destaque a comprovação, com documentação adequada, do equívoco cometido, especialmente, quando o erro informado não se encontra apenas no preenchimento da DCTF, mas na própria apuração do valor débito em questão. Neste último caso, admitir a simples retificação da DCTF como sendo suficiente para comprovar a existência do crédito glosado, tornaria sem qualquer efeito toda atividade de controle da regularidade da compensação realizada, exercida pela Administração Tributária, em conformidade com o disposto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações posteriores, tornando este preceito legal ineficaz, uma vez que o Despacho Decisório, regularmente prolatado, tornar-se-ia, de fato, juridicamente inexistente, sem que fosse pronunciada a sua inexistência ou nulidade, o que afrontaria regras basilares prevista na esfera do processo administrativo fiscal.

Nos presentes autos, para justificar a origem da redução do valor original do débito, a Recorrente alegou que a quantia paga a maior era proveniente da indevida tributação das receitas das vendas dos produtos sujeitas ao regime monofásico, contudo, nas duas oportunidades que compareceu aos autos, não apresentou qualquer documento que confirmasse tal alegação.

Assim, em sintonia com o entendimento aqui esposado, como o erro apontado pela Recorrente refere-se a erro de apuração do valor do débito, logo, por força do disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), era ônus da Interessada trazer aos autos os documentos hábeis e idôneos que comprovassem o montante da receita submetida ao referido regime de tributação monofásico. Para esse fim, a simples apresentação das cópias autenticadas dos livros contábeis (Diário e Razão) e fiscais (Apuração do IPI e ICMS), corroborados pelas respectivas notas fiscais de venda, ao meu ver, eram suficientes para tal comprovação. No entanto, nem sequer o demonstrativo de apuração da referida Contribuição, instituído pela legislação tributária, foi apresentado pela Recorrente.

Da mesma forma, também evidencia a insuficiência da instrução probatória da incumbência da Recorrente, o fato de ela não ter relacionado sequer os produtos que se encontravam submetidos a mencionada incidência monofásica.

É pertinente ainda lembrar que, em relação ao fato constitutivo do direito pleiteado, o ônus da prova incumbe sempre a quem o alega, segundo, expressamente, dispõe inciso do I do art. 333<sup>3</sup> do CPC, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, é oportuno ressaltar que, por força do disposto no art. 170 do CTN, combinado o disposto no *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações posteriores, a homologação da compensação depende da comprovação, na data da realização da compensação, da certeza e liquidez do crédito passível de restituição ou ressarcimento.

<sup>3</sup> "Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

Entretanto, no caso em tela, nenhum dos referidos requisitos foi comprovado, conseqüentemente, resta evidenciada, nos autos, a falta de comprovação da existência do crédito utilizado no presente procedimento compensatório.

Por fim, alegou a Recorrente que o princípio da verdade material deve se sobrepor a qualquer equívoco presente nas obrigações acessórias, não podendo meros erros de preenchimento de declaração tolher o seu direito a restituição ou compensação da quantia indevidamente paga.

Discordo. No âmbito do processo administrativo fiscal, em conformidade com o princípio da estrita legalidade, o princípio da verdade material atribui primazia a busca pela verdade substancial em detrimento da verdade formal, porém, isto não significa que a autoridade julgadora tenha de assumir ônus probatório das partes interessadas, seja da Fiscalização ou do sujeito passivo.

Na verdade, a orientação determinada pelo referido princípio é no sentido de que a autoridade julgadora não deve contentar-se apenas com os aspectos formais da controvérsia. Entretanto, no que tange ao dever de provar as suas alegações, tal princípio não ampara a omissão deliberada ou injustificada da parte interessada, incluindo, obviamente, o sujeito passivo, conforme expressamente determinado no § 4<sup>o</sup> do art. 16 do PAF, aplicável ao processo de compensação, por força do disposto no art. 74, § 11<sup>5</sup>, da Lei nº 9.430, de 1996, que, em face da preclusão, veda o conhecimento da prova documental apresentada após a fase impugnatório ou de manifestação de inconformidade, caso não atendidas as ressalvas previstas nas alíneas do referido parágrafo.

Além disso, em consonância com o disposto nos arts. 15 e 18 do PAF, o encargo da instrução probatória é sempre da incumbência da parte que alega o fato probando, não podendo tal atividade ser transferida para a autoridade julgadora, sob pena de desvirtuamento das regras que rege o processo administrativo fiscal. Em consequência desse regramento legal, somente quando a instrução probatório se revelar imprescindível e necessária à formação do convencimento da autoridade julgadora é que ela poderá determinar a sua produção ou complementação, de ofício ou a requerimento da parte interessada.

Não se pode também olvidar que, na condição de titular do crédito compensado, o ônus de provar a certeza e liquidez do alegado crédito, na data da compensação, era da Recorrente, conforme expressamente exige o art. 170 do CTN, combinado com o disposto no § 1<sup>o</sup> do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Além disso, se no caso em tela, não foi comprovado o alegado erro de preenchimento da DCTF original, em consequência, não há que se falar na alegada afronta ao princípio da verdade real. Ademais, conforme já mencionado, ao pretender atribuir a simples

<sup>4</sup> "Art. 16. [...]

§ 4<sup>o</sup> 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)

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

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

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

<sup>5</sup> "Art. 74. Omissis.

(...)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9o e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadrar-se-ão no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. "

retificação da DCTF a condição de prova suficiente do indébito informado, contraditoriamente, a Recorrente está agindo em dissonância com a orientação expressa no princípio em comento.

Por fim, é oportuno ressaltar que o entendimento aqui esposado não significa privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material, mas em deixar expresso que a aceitação da redução do valor do débito confessado na DCTF original, especialmente, após a ciência do despacho decisório, somente pode ser acatada se respaldada em provas documentais robustas, ou seja, se houver prova de plano do alegado equívoco.

Por essas razões, rejeito as alegações da Recorrente, para manter a não homologação da compensação em tela, por falta do crédito informado na presente DComp.

### **Do pedido de realização de diligência.**

No presente Recurso, a Recorrente ainda pleiteou a realização de diligência, para fim de obtenção da documentação complementar, com a finalidade de comprovar, em relação aos anos calendários de 2002 a 2004, que:

- a) a Recorrente recolheu valores a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em montante superior ao devido, em virtude da desconsideração do regime monofásico e redução das alíquotas das aludidas Contribuições a 0% (zero por cento); e
- b) as declarações e retificações apresentadas pela Recorrente eram suficientes para comprovar a existência do saldo credor, bem como para efetuar as compensações realizadas.

Em consonância com o princípio verdade material, determina o art. 18 do PAF que a autoridade julgadora somente determinará a realização de diligência, de ofício ou a requerimento do interessado, quando entendê-la necessária.

No presente caso, a realização da diligência requerida, para fim de juntada de provas complementares, revela-se totalmente desnecessária, pois, como visto, no presente caso, trata-se de documentos da escrituração contábil e fiscal da própria Recorrente que, se existentes, poderiam ter sido facilmente por ela carreadas aos autos nas duas oportunidades em que nele se manifestou, especialmente, na presente fase recursal, quando ela já tinha pleno conhecimento de que tais documentos eram imprescindíveis para comprovação do alegado equívoco.

Com base nessas considerações, reputo desnecessária a realização da diligência pleiteada. Em consequência, com respaldo no art. 18 do PAF, sou pelo seu indeferimento.

### **Da conclusão.**

Por todo o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

**José Fernandes do Nascimento**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/07/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 06

/07/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/08/2012 por REGIS XAVIER HOLA

NDA

Impresso em 08/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA