



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº 13888.905553/2012-14
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 3201-002.775 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente GENERAL CHAINS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas necessárias à comprovação dos créditos alegados.

Recurso Voluntário Negado

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, José Luiz Feistauer de Oliveira, Marcelo Giovani Vieira, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Tatiana Josefovicz Belisário.

Relatório

GENERAL CHAINS DO BRASIL LTDA. transmitiu PER/DCOMP alegando indébito da contribuição social (PIS ou Cofins).

A repartição de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico não homologando a compensação, em virtude de o pagamento informado ter sido integralmente utilizado para quitação de débitos declarados pelo contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação declarada.

Em Manifestação de Inconformidade, o declarante informou que o direito creditório decorrera do recolhimento indevido da contribuição sobre receitas financeiras, que, segundo ele, estavam sujeitas à alíquota zero.

Argumentou que, apesar de não ter declarado o referido pagamento por compensação em DCTF, procedera à retificação da declaração logo após ter sido notificado, tratando-se, portanto, de mero erro de fato, passível de superação em prol da justiça e da boa fé.

Não obstante essa sua afirmação, o contribuinte alegou também em sua Manifestação de Inconformidade o seguinte:

Não há meios para efetuar a DCTF retificadora de forma a corrigir o inequívoco erro, o que a Lei admite, pois expirou o prazo prescricional de 05 anos para referida retificação via meios eletrônicos e ainda em face de que a empresa teve os seus demonstrativos da época em referência nesta manifestação extraídos (DACONs), em decorrência de alteração da administração contábil da empresa. Dessa forma requer que a administração promova a retificação ex officio das declarações, a fim de que a contabilidade da empresa e seus documentos fiscais espelhem a realidade dos fatos diante do erro cometido pelo contribuinte. (destaques nossos)

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte anexou cópias do Despacho Decisório, do PER/Dcomp e do recibo da DCTF original.

Nos termos do Acórdão nº 02-050.334, a Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, tendo a DRJ fundamentado sua decisão no fato de que o recolhimento alegado como origem do crédito encontrava-se integralmente alocado para a quitação de débito confessado, não se tendo por caracterizado o alegado pagamento indevido ou a maior, dada a inexistência de comprovação de erro no preenchimento da DCTF.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente repisa suas razões de defesa, destacando que o direito creditório decorre da inclusão equivocada, na base de cálculo da

contribuição, de receitas financeiras sujeitas à alíquota zero, desde 02/08/2004, por força do Decreto nº 5.164/2004.

Na sequência, sustenta que seu direito creditório é legítimo e incontestável e que promoverá a retificação da DCTF em razão do erro de fato ocorrido em seu preenchimento.

Destaca a Recorrente que é "dever da administração promover a retificação *ex officio* das declarações, a fim de que a contabilidade da empresa e seus documentos fiscais espelhem a realidade dos fatos diante do erro cometido".

Cita doutrina, transcreve jurisprudência do STJ e deste Conselho para amparar sua alegações e argumenta que o Código Tributário Nacional (CTN) admite a remissão total ou parcial do crédito tributário no caso de erro de matéria de fato escusável e requer a observância ao princípio da boa fé.

Reclama que a turma julgadora de primeira instância centrou seu juízo em interpretação restritiva "pelo texto frio da lei" e repisa seus argumentos no sentido de que se trata de um inequívoco erro de fato no preenchimento da DCTF.

Conclui que a jurisprudência de nossos Tribunais Judiciais admite a realização de correções em DCTF até mesmo após a inscrição do débito em dívida ativa ou mesmo após a sua execução.

Aponta que a intimação que antecedeu o despacho decisório não teve o intuito de estabelecer o procedimento fiscal e argumenta que a documentação apresentada à Receita Federal era satisfatória para a comprovação da compensação (DCTF retificadora, Dacon retificadora, DIPJ e as correspondentes planilhas de cálculo em que se apurou o pagamento a maior da contribuição).

Por fim, requer a declaração de nulidade do procedimento e, por conseguinte, a reforma da decisão de primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira - Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-002.770, de 26/04/2017, proferido no julgamento do processo 13888.905548/2012-01, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-002.770):

Observados os pressupostos recursais, a peça (...) merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ/Belo Horizonte/2ª Turma (...) de 29 de outubro de 2013.

No presente caso, a decisão recorrida não acolheu a alegação de erro na apuração da contribuição social, nem a simples retificação da DCTF para efeito de alterar valores originalmente declarados, porque o declarante, em sede de manifestação de inconformidade, não se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabia e não juntou nos autos seus registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil, para infirmar o motivo que levou a autoridade fiscal competente a não homologar a compensação ou mesmo para eventualmente comprovar a alegada inclusão indevida de valores na base de cálculo das contribuições, que poderiam levar a reduções de valores dos débitos confessados em DCTF.

Neste ponto, cabe transcrever excertos da decisão recorrida (grifei):

A **DCTF retificada após a ciência do despacho decisório** não constitui prova nem tem nenhuma força de convencimento e só pode ser considerada como argumento de impugnação, não produzindo efeitos quando reduz débitos que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização (Instrução Normativa RFB 1.110/2010, art. 9º, § 2º, I, c).

A declaração apresentada presume-se verdadeira em relação ao declarante (CC, art. 131 e CPC, art. 368). A DCTF válida, oportunamente transmitida, faz prova do valor do débito contra o sujeito passivo e em favor do fisco. Entretanto, essa presunção é relativa, admitindo-se prova em contrário. No caso, **o contribuinte não comprova o erro ou a falsidade da declaração entregue. Ele não comprova seu vínculo à tese apresentada. Afirma que o erro está comprovado nos documentos contábeis anexos, mas tais documentos não existem no processo.**

A apuração do PIS e da Cofins é consolidada no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). O valor apurado no demonstrativo apresentado antes da ciência do Despacho Decisório, diverge do valor confessado na DCTF.

Conforme se vê, à época da emissão do Despacho Decisório, **já havia divergência entre os valores informados no Dacon e na DCTF e nas retificações efetuadas após a ciência desse despacho surgiu ainda um terceiro valor relativamente ao total do débito apurado.**

Agora, no recurso voluntário, o interessado informa que aportou aos autos novos documentos, planilhas de cálculo, que

não haviam sido oferecidas à autoridade julgadora de primeira instância.

A possibilidade de conhecimento desses novos documentos, não oferecidos à instância a quo, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O PAF, assim dispõe, verbis:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...] Art. 16. A impugnação mencionará:

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

[...] § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

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*)

[...] Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (*Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997*).

O processo administrativo fiscal pode ser considerado como um método de composição dos litígios, empregado pelo Estado ao cumprir sua função jurisdicional, com o objetivo imediato de aplicar a lei ao caso concreto para a resolução da lide. Em razão de vários fatores, a forma como o processo se desenvolve assume feições diferentes. Humberto Theodoro Júnior em "Curso de Direito Processual Civil, vol. I" (ed. Forense, Rio de Janeiro, 2004, p.303) assim diz: "enquanto processo é uma unidade, como relação processual em busca da prestação jurisdicional, o procedimento é a exteriorização dessa relação e, por isso, pode assumir diversas feições ou modos de ser." Ensina o renomado autor que "procedimento é, destarte, sinônimo de 'rito' do processo, ou seja, o modo e a forma por que se movem os atos do processo". Neste sentido, o procedimento está estruturado segundo fases lógicas, que

tornam efetivos os seus princípios fundamentais, como o da iniciativa da parte, o do contraditório e o do livre convencimento do julgador.

Conforme os antes transcritos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF), é a impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, que instaura a fase litigiosa do procedimento. (grifei)

Por sua vez, o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. O sistema da oficialidade, adotado no processo administrativo, e a necessidade da marcha para frente, a fim de que o mesmo possa atingir seus objetivos de solução de conflitos e pacificação social, impõem que existam prazos e o estabelecimento da preclusão.

Contudo, uma fria análise da norma pode vir a chocar-se com os princípios da verdade material e da ampla defesa. Vejamos que a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo em geral, no art. 3º, possibilita a apresentação de alegações e documentos antes da decisão e, no art. 38, permite que documentos probatórios possam ser juntados até a tomada da decisão administrativa. Entretanto, conforme a melhor doutrina, deve ser aplicada ao caso a lei específica existente, Decreto nº 70.235/1972, que determina o rito do processo administrativo fiscal, em detrimento da lei geral.

Neste ponto, sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo fiscal, cabe mencionar que de fato existe na jurisprudência uma tendência de atenuar os rigores da norma, afastando a preclusão em alguns casos excepcionais, que indicam tratar-se daqueles que se referem a fatos notórios ou incontrovertíveis, no tocante a documentos que permitam o fácil e rápido convencimento do julgador. Logo, o direito da parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação e será determinado a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, bem como à percepção de que efetivamente houve um esforço na busca de comprovar o direito alegado, que é ônus daquele que objetiva a restituição, resarcimento e/ou compensação de tributos.

Como se vê, as alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto porque, conforme já dito, o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.

O § 4º do art. 16 do PAF estabelece que só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: relativas a direito superveniente, demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Compete ainda ao julgador administrativo conhecer de ofício de matérias de ordem pública, a exemplo da decadência; ou por expressa autorização legal. Finalmente, o § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Especificamente no caso desses autos, o recorrente não se preocupou em produzir oportunamente os documentos que comprovariam suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

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.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

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.

*O recorrente tampouco comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses das alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do PAF, que justificasse a apresentação tão tardia dos referidos documentos. No caso, o acórdão da DRJ foi bastante claro ao fundamentar suas conclusões pela insuficiência da comprovação do direito creditório alegado quando afirmou: "o contribuinte **não comprova o erro ou a falsidade da declaração entregue**. Ele não comprova seu vínculo à tese apresentada. **Afirma que o erro está comprovado nos documentos contábeis anexos, mas tais documentos não existem no processo.**" (grifei). Ao final, a decisão recorrida novamente destaca: "Conforme se vê, à época da emissão do Despacho Decisório, já havia divergência entre os valores informados no Dacon e na DCTF e nas retificações efetuadas após a ciência desse despacho surgiu ainda um terceiro valor relativamente ao total do débito apurado."*

A propósito dos novos documentos anexados que instruem a peça recursal (planilhas de cálculo [...], cópia do DACON [...], cópia da DIPJ [...]), verifica-se que o contribuinte anexou na verdade algumas planilhas confeccionadas com a finalidade exclusiva de amparar suas alegações no presente recurso, mas

não trouxe aos autos qualquer documentação contábil que permita a comprovação as informações constantes das referidas planilhas. No caso, optou por reiterar suas alegações quanto à existência de erro de fato e à obediência ao princípio da boa fé, quando deveria procurar demonstrar de maneira efetiva suas alegações juntando cópias de pelo menos parte de sua documentação contábil, para que o julgamento ocorresse com base em elementos concretos, capazes de comprovar a veracidade do alegado direito creditório.

Como se vê, novamente, agora em sede de recurso voluntário, a documentação juntada pelo recorrente não se revela suficiente para atestar liminarmente a liquidez e a certeza do crédito oposto na compensação declarada e demandaria a reabertura da dilação probatória, o que, de regra, como já visto, não se admite na fase recursal do processo, exceto em casos excepcionais. Deve-se, mais uma vez, ressaltar que o contribuinte já havia sido alertado na decisão recorrida, quando esta critica a defesa por apontar que o erro estaria comprovado em documentos contábeis, mas verifica que tais alegados documentos não existem no processo.

A comprovação do valor do tributo efetivamente devido (e, por consequência, do direito à restituição de eventual parcela recolhida a maior) deveria ter sido efetuada mediante apresentação de documentos contábeis e fiscais que patenteassem que o valor da contribuição do período de apuração de interesse não atingiu o valor informado na DCTF vigente quando da emissão do Despacho Decisório aqui analisado, mas apenas o valor informado na DCTF retificadora (que no presente caso sequer efeitos surte quanto à redução deste débito).

Como tal documentação não foi juntada no momento processual oportuno e nem mesmo agora em sede de recurso voluntário foi integralmente apresentada, quedou sem comprovação a certeza e liquidez dos créditos do contribuinte contra a Fazenda Pública, atributos indispensáveis para a homologação da compensação pretendida, nos termos do art. 170 do CTN.

Sobre a jurisprudência, decisões administrativas e judiciais, trazidas à colação pelo recorrente, deve-se contrapor que se trata de decisões isoladas, que não se enquadram ao caso em exame e nem vinculam o presente julgamento, podendo cada instância decidir livremente, de acordo com suas convicções. Além disso, trata-se de precedentes que não constituem normas complementares, não têm força normativa, nem efeito vinculante para a administração tributária, pela inexistência de lei nesse sentido, conforme exige o art. 100, II, do CTN. Alertando-se para a estrita vinculação das autoridades administrativas ao texto da lei, no desempenho de suas atribuições, sob pena de responsabilidade, motivo pelo qual tais decisões não podem ser aplicadas fora do âmbito dos processos em que foram proferidas.

Com essas considerações, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte, para não reconhecer o direito creditório em litígio e manter a não homologação das compensações.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, nega-se provimento ao recurso voluntário, para não reconhecer o direito creditório em litígio e manter a não homologação das compensações.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira