



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.901406/2009-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-008.274 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente DU PONT DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. ERRO EM DECLARAÇÃO.

A DCTE retificadora apresentada após o início de procedimento fiscal não têm o condão de provar suposto erro de fato que aponta para a inexistência do débito declarado. O contribuinte possui o ônus de prova do direito invocado mediante a apresentação de escrituração contábil e fiscal, lastreada em documentação idônea que dê suporte aos seus lançamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente substituto), Larissa Nunes Girard (Suplente Convocada), Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Ausente o conselheiro Corinto Oliveira Machado.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

Trata-se de declaração de compensação transmitida em 27/09/2005 pela contribuinte acima identificada, na qual indicou crédito de R\$ 371.477,48, resultante de pagamento indevido ou a maior originário de DARF relativo à receita de código 5856, do período de apuração de 03/2004, no valor de R\$ 5.806.817,89.

A Delegacia de origem, em análise datada de 18/02/2009, registrou que haveriam sido localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de

débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. Assim, não homologou a compensação declarada.

Cientificada em 03/03/2009, a interessada apresentou tempestivamente, em 02/04/2009, manifestação de inconformidade na qual alega:

“(…) a impugnante constatou que tal decisão decorreu de um equívoco no preenchimento da DCTF do 1º trimestre de 2004.

Realmente, na DCTF original (Doc. 07), a impugnante informou, equivocadamente, que o débito devido no mês de março de 2004 seria R\$ 6.051.468,71 (...). Contudo, o débito realmente devido no mencionado período era de apenas R\$ 5.698.927,90 (...).

Tal fato pode ser comprovado mediante a análise da DIPJ do ano-calendário de 2004 (Doc. 08), na qual foi informado como valor devido de COFINS o montante de R\$ 5.698.927,90 (...), uma vez que o valor apurado na época foi compensado com COFINS retido na fonte de acordo com o artigo 7º da Instrução Normativa 459 de 2004 (...)

(...)

Desta forma, ocorreu um pagamento indevido no montante de R\$ 352.540,81.

Percebendo o equívoco, a impugnante retificou a DCTF do 1º Trimestre de 2004 (Doc. 09), para fazer constar como valor devido no período de apuração de março de 2004, o valor correto, qual seja, R\$ 5.698.927,90 (...).

(...)

Contudo, por um lapso no cálculo do crédito a ser utilizado, a Impugnante informou na PER/DCOMP a existência de um crédito de R\$ 371.477,48 (...) e não o valor de R\$ 352.540,81 (...). Ou seja, a Impugnante, equivocadamente, incluiu R\$ 18.936,68 (...) a mais na PER/DCOMP.

No que concerne a esta diferença, a Impugnante informa desde já que optou por realizar o pagamento de tal saldo devedor; acrescido de multa moratória e juros, conforme DARF anexo (Doc. 10).

Porém, a Impugnante discorda totalmente do Despacho Decisório em questão, pois, não é justo que, em razão de um simples equívoco, de um simples erro material cometido pela Impugnante no preenchimento da DCTF, a Autoridade Fiscal glose totalmente créditos plenamente existentes.

Sabe-se que o processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material. Não se pode, portanto, negar a existência de crédito, em razão de um simples erro material, de um simples equívoco cometido no preenchimento da DCTF.

Ressalta-se, ainda, que a Impugnante somente foi informada sobre o desencontro de informações entre o pagamento a maior da DCTF do 1º Trimestre de 2004 e a mencionada PER/DCOMP com o recebimento do despacho decisório.

Ou seja, não foi dada oportunidade para a impugnante corrigir o equívoco no preenchimento da DCTF antes do recebimento do despacho decisório. Restando, portanto, plenamente válida a retificação efetuada no dia 01/04/2009.”

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ÔNUS DA PROVA.

Considera-se não homologada a declaração de compensação quando não reste comprovada a existência do crédito apontado como compensável. Em sede de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA. DIPJ E DCTF RETIFICADORA.

A DIPJ e a DCTF Retificadora, na condição de documentos confeccionados pelo próprio interessado, não exprimem nem materializam, por si só, o indébito fiscal.

Cientificado da decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese apertada: **preliminarmente** (i) nulidade do v. acórdão por erro de fato; meritoriamente (ii) observância ao princípio da verdade material; (iii) necessidade da conversão do julgamento em diligência, nos termos do parecer normativo Cosit n.º 02/2015; e (iv) existência do direito ao crédito. Juntou o comprovante de envio da DCTF e demonstrativo contábil.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Preliminar: Nulidade do v. acórdão por erro de fato

Alega a Recorrente que o acórdão combatido se baseou em premissa equivocada, especialmente por não observar que a DCTF-Retificadora transmitida pelo contribuinte foi processada em homologado pela autoridade fiscal.

Alegou, ainda, que o v. acórdão entendeu que a retificação da DCTF somente poderia ser admitida se acompanhada de documentos fiscais hábeis, sem considerar que referida DCTF já havia sido homologada pela própria administração, sendo que ao desconsiderar questão fática comprovada nos autos, o v. acórdão incorreu em nulidade.

Sem razão à Recorrente.

Inicialmente, não se vislumbra na nulidade suscitada pela Recorrente nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Além disso, o julgador “a quo” fundamentou e explicitou os motivos pelos quais entendeu inexistir prova do direito perseguido pela Recorrente, a teor do que determina o artigo 29 do referido decreto, a saber:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nesta esteira, não vejo como acolher as pretensões da Recorrente, posto inexistir qual vício na decisão recorrida.

Rejeita-se, assim, preliminar de nulidade.

II – Mérito

O cerne do litígio visa auferir o direito creditório apurado pela Recorrente e utilizado para pagamento de débitos informados nas declarações de compensação.

Em sede de manifestação de inconformidade, a Recorrente alegou existir de fato um equívoco na DCTF-retificadora que não considerou os tributos retido na fonte como redutor do débito apurado no período sob análise, senão vejamos:

5) Ao receber o referido despacho deâisório, a Impugnante constatou que tal decisão decorreu de um equívoco no preenchimento da DCTF do 1.º trimestre de 2004.

6) Realmente, na DCTE original (Doc. 07), a Impugnante informou, equivocadamente, que o débito devido no mês de março de 2004 seria R\$ 6.051.468,71 (seis milhões, cinqüenta e um mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e setenta e um centavos).

Contudo, o débito realmente devido no mencionado período era de apenas R\$ 5.698.927,90 (cinco milhões, seiscentos e noventa e oito mil, novecentos e vinte e sete reais e noventa centavos).

7) Tal fato pode ser comprovado mediante a análise da DIPJ do anocalendarário de 2004 (Doc. 08), na qual foi informado como valor devido de COFINS o montante de R\$ 5.698.927,90 (cinco milhões, seiscentos e noventa e oito mil, novecentos e vinte e sete reais e noventa centavos), uma vez que o valor apurado na época foi compensado retido na fonte de acordo com o artigo 7º da Instrução Normativa 459 de 2004, transcrito a seguir: (...)

Para respaldar seu direito a Recorrente trouxe os seguintes documentos: (i) PERD/COMP N.º 24786.86139.270905.1.3.04-7227; (ii) comprovante de arrecação – DARF, no valor de R\$ 6.159.846,66; (iv) DCTF- retificadora; (v) planilha de recálculo do pis/cofins com destaque aos tributos retidos na fonte; e (vi) planilha de atualização do crédito.

A DRJ manteve o despacho decisório por entender que a Recorrente não demonstrou/comprovou a origem do crédito apurado, ou seja, por total ausência de provas habéis a comprovar de forma indubitosa a origem dos registros contábeis trazidos pelo contribuinte, a saber:

Esclareça-se que o art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 30 de agosto de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 31 de dezembro de 2002, ao alterar o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 30 de dezembro de 1996, atribuiu à compensação efeito extintivo do crédito tributário, mediante apresentação de declaração de compensação, sob condição resolutiva de sua ulterior homologação. Assim, a compensação deixou de ser um pedido submetido à apreciação da autoridade administrativa, tratando-se, antes, de procedimento efetivado pelo próprio contribuinte, sujeito apenas à posterior homologação pelo Fisco, de forma expressa ou tácita.

No caso presente, alega o contribuinte que haveria ocorrido um equívoco no preenchimento da DCTF do 1º trimestre de 2004, confessando-se como Cofins do período de apuração de 03/2004 um valor maior do que seria o efetivamente devido. Aduz o interessado que o valor apurado na época fora compensado com Cofins retida na fonte, sendo que tal fato poderia ser comprovado mediante análise da DIPJ

correspondente (excertos de fls. 41/42). Informa, ainda, que retificou a DCTF do 1º Trimestre de 2004 (bem como que recolheu uma diferença de R\$ 18.936,68, resultante de lapso no cálculo do crédito a compensar).

Refira-se, neste ponto, que o crédito tributário resulta constituído não somente pelo lançamento, mas também nas hipóteses de confissão de dívida previstas pela legislação tributária, como se dá no caso de entrega da DCTF. O valor informado na DCTF, por decorrer de uma confissão, faz prova contra o contribuinte. Logo, se o valor declarado (confessado) em DCTF é igual ou maior que o valor pago, a conclusão imediata é que não há valor a restituir ou compensar, pois o próprio contribuinte está informando que efetuou um pagamento igual ou menor ao confessado.

Por sua vez, a desconstituição do crédito confessado em DCTF não depende apenas da apresentação de DCTF-Retificadora, mas igualmente da comprovação inequívoca, por meio de documentos hábeis e idôneos, de que houve pagamento indevido ou a maior, não se mostrando suficiente que o contribuinte promova a redução do débito confessado em DCTF ou que o tenha feito por intermédio de Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, **fazendo-se necessário, notadamente, que demonstre, por intermédio de sua escrita contábil e fiscal e respectiva documentação de suporte, que o pagamento foi realmente indevido.**

Registre-se que tanto a DIPJ quanto a DCTF (retificadoras ou não), na condição de documentos confeccionados pelo próprio interessado, não exprimem nem materializam, por si só, o indébito fiscal. A presente circunstância equivale àquela de um hipotético devedor que reconhece por ato formal escrito e inequívoco a existência de uma dívida e vem a adimpli-la, extinguindo-a pelo pagamento. Na seqüência, contudo, faz registrar por escrito (declara) ao então credor que o mesmo agora encontra-se em débito para consigo (em face de suposta inexatidão de sua confissão), também informando que tal quantum será compensado com obrigação futura. Diante da previsível resistência oposta pela outra parte, o hipotético devedor (agora autodenominado credor) vem a deduzir em juízo sua pretensão fundada, contudo, exclusivamente no documento (declaração) por si elaborado.

Ou seja, embora a confissão efetivada por intermédio de DCTF goze, como já se afirmou, de presunção *juris tantum*, comportando prova em contrário, faz-se irrelevante que o sujeito passivo tenha reduzido em sua DIPJ o débito anteriormente confessado e/ou tenha retificado sua DCTF, posto que a estas declarações (e menos ainda à folha avulsa intitulada “demonstrativo de utilização do crédito”, fl.46) não se pode atribuir, como pretende a manifestação de inconformidade, um caráter constitutivo de um alegado direito creditório, tomando-as como título líquido e certo oponível à Receita Federal do Brasil.

No caso concreto, a questão central que se apresenta vincula-se notoriamente, pois, à natureza probatória dos elementos mencionados na manifestação de inconformidade.

Neste sentido, tem-se que a compensação tributária exige créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual deve restar demonstrada de forma indubitosa, por intermédio de documentação hábil e idônea, a existência dos créditos alegados pelo sujeito passivo. E, em se tratando de compensação oposta à Receita Federal do Brasil, o contribuinte figura como autor do pleito e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, é o sujeito passivo que possui o encargo de apresentação de todos os documentos comprobatórios do direito invocado. Naturalmente, impor à Administração Tributária o ônus de demonstrar a

inexistência dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo é tese que não se coaduna com o sistema jurídico vigente e nem mesmo com a lógica mais elementar, não resultando do princípio da verdade material, por óbvio, tal disparate.

Finalmente, o Decreto n.º 70.235/1972 assim dispõe acerca do tema:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (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 pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (grifou-se)

Logo, figura como ônus do sujeito passivo trazer aos autos administrativos, junto com sua manifestação de inconformidade, as provas hábeis a comprovar, de forma indubitosa, o seu direito, bem como sua oponibilidade, em concreto, à Administração Tributária. E na hipótese em análise, não é demais consignar que se afigura razoável concluir pelo fácil acesso do impugnante a documentos que, existindo, poderiam comprovar o direito creditório alegado, haja vista tratar-se de elementos que deveriam integrar o seu próprio acervo.

Desta feita, conclui-se que não pode ser acolhida a pretensão do sujeito passivo, o qual deixou de carrear aos autos provas hábeis a ratificar suas alegações e comprovar o seu direito.

Em sede recursal, a Recorrente trouxe apenas uma planilha denominada razão contábil, com demonstrativo das operações, com indicação das Notas Fiscais que supostamente teriam originado a prestação de serviços e a retenção do tributo utilizado para deduzir a base de cálculo das contribuições. Entretanto, constatasse que a Recorrente não trouxe outros documentos para comprovar seu direito, repetindo, ao meu ver, idêntica deficiência probatória produzida em sede de manifestação de inconformidade, considerando que planilhas desacompanhadas de documentos que respaldam sem lançamento são inúteis para os fins pretendidos.

Com efeito, DCTF e planilha contêm dados e informações declarados pelo próprio contribuinte que devem ser lastreados com a correspondente documentação fiscal que comprove os lançamentos contábeis. A simples apresentação de cópias das referidas declarações são insuficientes para comprovar o origem do pretense crédito almejado pela Recorrente, inviabilizando a confirmação dos valores registrados nas declarações.

Para o fim de comprovar suas alegações, deveria a Recorrente que carreado cópia das notas fiscais de prestação de serviços que sofreram a retenção na fonte e que compuseram os valores informados em suas declarações e/ou informe de retenção das tomadora de serviços. Nada neste sentido foi produzido pela Recorrente.

Chama a atenção é que a Recorrente apresenta uma planilha contendo diversas operações que, supostamente estão relacionadas com os tributos retidos na fonte, contudo, não junta as Notas Fiscais. Ora, considerando que a planilha tenha sido elaborada através de informações extraídas de documentos fiscais, nada mais prudente do que trazê-las aos autos para possibilitar sua análise. Sem tais provas, não vejo como acolher as pretensões da Recorrente.

Ressalta-se que o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC¹). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"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. DILIGÊNCIA/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. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

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)²

Soma-se a isso, que a escrituração somente faz prova a favor do sujeito passivo se acompanhada por documentos hábeis à comprovar a origem do crédito pleiteado, conforme previsão contida no artigo 26, do Decreto n.º 7574/2011³.

Por fim, insta tecer que o princípio da verdade material, não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar provas necessárias para a comprovação dos créditos alegado.

¹ 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

² Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

³ Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9o, § 1o).

É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial.

Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação.

Neste cenário, deixando a Recorrente de trazer aos autos documentos capazes de comprovar a origem do crédito pleiteado, seja em fase impugnatória, seja em fase recursal, entendo correta a decisão de piso.

Por fim, afasto o pedido de conversão do julgamento em diligência para apurar veracidade e origem do crédito perseguido pela Recorrente, posto que a diligência não pode e não deve ser utilizada para sanar defeitos processuais ocasionados pela parte que deixaram de produzir corretamente suas provas.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo