



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15374.901807/2008-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1001-000.629 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 6 de junho de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente A IMPECAVEL ROUPAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A apresentação de DCTF retificadora após a transmissão do Per/Dcomp e da ciência do despacho decisório não encontra óbice, desde que as informações declaradas em DCTF não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações. Contudo, a referida declaração não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO PROBATÓRIO. MOMENTO PARA A APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

O sujeito passivo deve trazer aos autos todos os documentos aptos a provar suas alegações, em regra, no momento da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão.

Admite-se a apresentação de provas em outro momento processual, além das hipóteses legalmente previstas, quando estas reforcem o valor probatório das provas já oportunamente apresentadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros José Roberto Adelino da Silva

(relator) e Eduardo Morgado Rodrigues que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Edgar Bragança Bazhuni.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva - Relator

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edgar Bragança Bazhuni, Eduardo Morgado Rodrigues, Lizandro Rodrigues de Sousa e José Roberto Adelino da Silva

Relatório

Trata-se Recurso Voluntário contra o acórdão, número 12-32.063, da 1ª Turma da DRJ/RJ, o qual indeferiu a Manifestação de Inconformidade contra o despacho decisório que não homologou a declaração de compensação - PER/DCOMP, cujo voto reproduzo a seguir:

Voto

Tempestiva a manifestação de inconformidade (fl. 130), dela conheço.

A teor do art. 170 do Código Tributário Nacional-CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), na compensação tributária, o direito creditório alegado deve preencher dois requisitos: o da liquidez, concernente ao aspecto do montante do crédito; e, o da certeza, que diz respeito à prova incontestável do direito alegado.

Desde a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que alterou o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, àquele que pretende compensar débitos tributários com créditos tributários de que se afirma detentor, compete declarar tal pretensão a esta Secretaria:

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.

§ 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Grifei)

O legislador foi inequívoco: a compensação é efetuada mediante a entrega de declaração de compensação, na qual cabe ao declarante prestar as informações do crédito de que, comprovadamente, declara ser titular, e, também, as informações do débito que, lastreado em documentos e registros contábeis idôneos, apurou.

As informações prestadas em Dcomp devem corresponder àquelas que o declarante já havia prestado a esta Secretaria em outros documentos (darf, DCTF, DIPJ, etc).

No Despacho Decisório, a DERAT ressalva que, "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".

O darf foi alocado conforme DCTF apresentada pelo próprio interessado.

Na manifestação de inconformidade, o interessado alega que o crédito pode ser comprovado mediante exame da DIPJ e que se equivocou no preenchimento da DCTF, que já foi retificada.

A DIPJ, desde o ano-calendário de 1999, tem caráter meramente informativo, isto é, as informações nela prestadas não configuram confissão de dívida a Instrução Normativa nº 127, de 30 de outubro de 1998, que extinguiu, em seu art. 6º inciso I, a DIRPJ — Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica e instituiu, em seu art. 1º, a DIPJ — Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, deixou de fazer referência à confissão de tributos ou contribuições a pagar.

Por sua vez, a DCTF — Declaração de Contribuições e Tributos Federais, instituída pela Instrução Normativa SRF nº 129/1986, sempre foi destinada a tal fim.

A DCTF, sendo confissão de dívida, tem o condão de constituir, formalmente, o crédito tributário, materializando-o.

Na manifestação de inconformidade, o interessado junta DCTF retificadora transmitida em 05/05/2008 (fl. 101). O PER/DCOMP foi transmitido em 31/10/2003 (fl. 2) e a ciência do Despacho Decisório ocorreu em 05/05/2008 (fl. 7).

Quer prestadas em DIPJ, quer em DCTF, as informações sobre fatos tributáveis devem estar lastreadas na escrituração contábil-fiscal e na documentação do contribuinte. Se houve um erro de fato no preenchimento da DCTF, este deve ser comprovado, para que fique evidente que o

interessado teria declarado em DCTF um montante maior que o efetivamente devido.

O interessado não comprova o erro contido na DCTF, que ensejou sua retificação. A retificação da DCTF, sem comprovação do erro, não é suficiente para demonstrar a existência de direito creditório.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas a liquidez e a certeza pela autoridade administrativa.

Não se vislumbra a alegada ofensa ao Princípio da Legalidade. Uma vez que o interessado entende que teria um valor a ser restituído/compensado, cabe unicamente a ele o ônus da comprovação, por meio dos documentos hábeis, como os livros contábeis e fiscais, bem como os demais que demonstrem as informações neles contidas.

O Despacho Decisório deve, então, ser mantido, por não ter sido apresentado elemento de prova que o modifique..

Voto Vencido

Conselheiro José Roberto Adelino da Silva - Relator

Inconformada, a recorrente apresentou o Recurso Voluntário, tempestivo, que apresenta os pressupostos de admissibilidade, previstos no Decreto 70.235/72, e, portanto, dele eu conheço.

Em seu recurso, a recorrente alega, basicamente, que:

- Com a venia devida, tal decisão clama por ser reformada.
- Como já asseverado, diante da DIPJ sobressai mediante o exame na ficha 12A — Cálculo do imposto de Renda sobre o Lucro Real referente ao 02 11 Trimestre de 2003, que o valor a ser recolhido seria o de R\$ 364.400,33. Contudo, o DARF recolhido em 31 de julho de 2003 foi de R\$ 413.619,79, gerando um recolhimento indevido de R\$ 49.219,45.
- Daí a busca de tal crédito através do meio próprio e legítimo para se pleitear a restituição de valores pagos a maior.
- A não homologação da compensação requerida foi o preenchimento, também equivocado da DCTF relativa ao 2º trimestre de 2003, onde foi consignada a errônea importância de R\$ 413.619,79 no tocante ao IRPJ, o que gerou a suposta não existência do crédito utilizado.

- Contudo, como já reconhecido pelo próprio órgão julgador, tal irregularidade já se encontra sanada por meio da DCTF retificadora.
- Junto com esta peça recursal, anexa a Recorrente extratos de sua contabilidade (Livro Diário Geral), onde cristalinamente se percebe às fis. 229 o valor da provisão para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica referente ao 0211 Trimestre de 2003, no montante de R\$ 364.400,34. Igualmente faz juntar a fl 273, onde se percebe no Balanço Patrimonial S Realizado em 30.06.2003, o apontamento do valor relativo à provisão para o IRPJ de R\$ 364.400,34.
- Ex posifis, requer que sejam acolhidas as presentes razões recursais, restando reformada a decisão que não acatou a compensação pleiteada, tendo em vista que a mesma repousa lícita e correta.

De fato, não restam mais dúvidas de que a DCTF constitui confissão de dívida. A jurisprudência é farta, neste sentido, tanto na esfera administrativa como na judicial.

A alteração do lançamento se dá mediante a retificação da DCTF originalmente entregue. Se isto ocorre, o crédito tributário nela lançado torna-se definitivo, deixando de existir o anteriormente declarado, consoante as normas em vigor.

A DRJ não questionou a retificação, apenas condicionou a sua decisão ao fato de a recorrente não ter apresentado *livros e outros documentos* que comprovassem o valor do imposto devido.

Em seu recurso, conforme já mencionado, a recorrente o fez, muito embora, devesse ter sido requerido pela DRJ quando da análise do pedido (DCOMP), o que não foi feito na ocasião.

O Parecer Normativo COSIT nº 2/2015, assim dispõe:

3- É possível o reconhecimento do crédito com base em provas ou indícios sem a retificação da DCTF? Não. A DCTF é confissão de dívida, portanto sua retificação é imprescindível para o reconhecimento do crédito. A existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento do pedido.

O disposto no referido PN corrobora o fato de que a DCTF é confissão de dívida.

A súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim enunciou:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Não há, na legislação de regência, requerimento para que se comprove o erro cometido na DCTF, originalmente entregue. Ao contrário, a IN 1.599/2015, no artigo 9º e § 1º, assim dispõem:

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.

Assim, a DCTF retificadora, apresentada tempestivamente, terá o mesmo efeito da originalmente entregue, não havendo a necessidade de comprovar o erro cometido na segunda. Esta responsabilidade cabe a autoridade fiscal.

Os documentos contábeis, juntados ao recurso, são provas subsidiárias aos argumentos dados pela recorrente.

Portanto, dou provimento ao presente recurso e reconheço o direito creditório pleiteado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Edgar Bragança Bazhuni, Redator Designado.

Quanto à retificação da DCTF após a transmissão do Per/Dcomp e da ciência do despacho decisório, não há nenhum óbice, desde que as informações declaradas em DCTF 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 nº 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.

Conforme bem esposado pelo muito digno Relator, "*a DRJ não questionou a retificação, apenas condicionou a sua decisão ao fato de a recorrente não ter apresentado 'livros e outros documentos' que comprovassem o valor do imposto devido*", fazendo o mesmo somente agora, no presente recurso voluntário e, frisa-se, **somente o livro diário**, conforme excerto do recurso voluntário a seguir transcrito:

Junto com esta peça recursal, anexa a Recorrente extratos de sua contabilidade (Livro Diário Geral), onde cristalinamente se percebe às fls. 229 o valor da provisão para o Imposto de Renda

da Pessoa Jurídica referente ao 02º Trimestre de 2003, no montante de R\$ 364.400,34.(...)

Entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

O art. 173 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao autor, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

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; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

(...)

§ 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;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do **Princípio da Verdade Material**, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

Outro ponto nodal sobre a mesma matéria refere-se ao momento para a apresentação de provas. Como é cediço, a autoridade fiscal tem como limite temporal para a juntada de provas, usualmente, a lavratura do Auto de Infração. Em contrapartida, o sujeito passivo está limitado, em regra, ao momento de instauração da fase litigiosa do processo, isto é, quando da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão, conforme o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Entretanto, o próprio dispositivo citado enumera três circunstâncias, as quais permitiriam ao contribuinte carrear provas aos autos em outro momento processual: a) fique demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Considerando-se os Princípios da Igualdade, Moralidade, Imparcialidade e o da Verdade Material, entendo, *data venia*, que as exceções dispostas só podem ser validamente consideradas se estendidas a ambas as partes.

A jurisprudência desse Conselho mostra que, em várias ocasiões, tem-se admitido a juntada de provas em fase posterior àquela definida na legislação e em circunstâncias diversas daquelas exceções legais, que afastam a preclusão. Tudo em nome do Princípio da Verdade Material.

Creio que isso é possível, legal, justo e desejável. Entretanto, somente em condições bastante específicas. Entendo que somente deve-se admitir tais provas, quando no momento oportuno, o sujeito passivo já tenha carreado aos autos provas mínimas do que alega.

Importante frisar que não basta ter apresentado documentos, que não guardam nenhum valor probatório no caso concreto analisado, há que ter sido juntado na Impugnação/Manifestação de Inconformidade um conjunto probatório mínimo. Assim, as provas excepcionalmente juntadas de forma extemporâneas são aceitáveis, quando apenas reforçam o valor probatório do material já anteriormente apresentado.

Agir de forma diversa, aceitando qualquer tipo de prova, em qualquer circunstância, sem que tenha sido apresentado um conjunto probatório no momento fatal definido em lei, a fim de privilegiar a verdade material, significaria, *data venia*, se emprestar uma força absoluta e soberana a um Princípio em detrimento aniquilar dos outros. Ademais, estaria-se diante de uma verdadeira derrogação do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, realizada pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, o seu disposto não seria aplicado em

hipótese alguma, excluindo-o do ordenamento jurídico, fato que somente poderia ser realizado por lei.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Como consignei acima, não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitude do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

Por certo, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor (ou contra). Contudo, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada.

Vejamos, por exemplo, a DCTF retificadora. Como vem se manifestando, reiteradamente, este Conselho, a apresentação da DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação, em casos de pagamento indevido ou a maior, ou mesmo antes da ciência do Despacho Decisório, não é condição para a homologação da compensação pleiteada, pois o direito creditório não surge com a declaração, mas com o efetivo pagamento indevido ou a maior.

Nessa linha, outras declarações prestadas à RFB, tais como DIPJ e Dacon, poderiam fazer prova da veracidade dos dados registrados na DCTF retificadora, desde que transmitidas antes do Despacho Decisório e possuíssem informações compatíveis com o conteúdo da retificadora. Então, nesse caso, a juntada de outras declarações ao processo se constituiria num conjunto com força probatória, ainda que relativa e, por isso mesmo, não afastaria a discricionariedade do julgador perquirir sobre outros elementos, visando firmar sua convicção. De forma diversa, deveriam ser consideradas essas mesmas declarações se fossem transmitidas extemporaneamente, pois não passariam de documentos sem nenhum valor probatório.

Assim, registros contábeis, que não estejam revestidos das formalidades legais ou que não se possa confirmar tais requisitos, não se constituem prova.

Essas considerações são de crucial importância para avaliação da caracterização de determinada prova como reforço da anteriormente apresentada e, conseqüentemente, da possibilidade de sua aceitação. Mormente, a análise das especificidades de cada caso concreto é o que deve pautar o julgador nesse desiderato, não obstante, sem se afastar do norte lógico-jurídico que deve alicerçar sua decisão.

No presente caso em análise, a ora recorrente restringiu-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito e, para comprová-lo, juntou somente cópia da DCTF retificadora em sua Manifestação de Inconformidade. Ressalte-se, por fundamental, que a declaração apresentada foi transmitida após a ciência do Despacho Decisório e, como já assinalado, a DCTF retificadora não é condição para a homologação do crédito, contudo, a sua apresentação não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

Assim, seguindo o raciocínio lógico-jurídico exposto anteriormente, o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do suposto crédito pleiteado, pois o material apresentado não se constitui em um conjunto probatório, mas, são, apenas, meros documentos.

Após ciência da decisão da instância *a quo*, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário e juntou novos documentos aos autos, **ainda assim, SOMENTE o Livro Diário.**

Embasado em toda a argumentação sobre o direito probatório, desenvolvida ao longo do presente voto, e nas circunstâncias do caso concreto, entendo não ser possível a aceitação de provas apresentadas somente em sede de Recurso Voluntário, tendo em vista que estas só poderiam ser validamente consideradas, caso reforçassem um conjunto probatório já presente nos autos. Fato que, como largamente demonstrado, não ocorre neste processo. Dessa forma, tal direito encontra-se fulminado pela **preclusão**, conforme o disposto no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235 e o Princípio da Verdade Material não tem força para socorrê-lo.

Assim sendo, não tomo conhecimento dos novos documentos apresentados.

Quanto ao suposto crédito, a recorrente não se desincumbiu do ônus de prová-lo, seja por seus erros anteriores ao Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas válidas da sua liquidez e certeza no momento oportuno.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni