



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.904672/2012-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.842 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de agosto de 2023
Recorrente CNO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010

RETIFICAÇÃO DE DCTF. ERRO DE FATO. PN Nº 2/2015. SÚMULA CARF Nº 164.

A retificação da DCTF, depois de prolatado o despacho decisório, não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre o erro, por meio de prova idônea (contábil e fiscal), conforme aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015 e da Súmula CARF nº 164.

PER/DCOMP. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não dispensa a comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-003.842 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 16682.904672/2012-46

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 10-64.022, de 14 de fevereiro de 2019, proferido pela 2ª Turma da DRJ/POA, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Por bem relatar os fatos, adota-se o relatório da decisão de piso que será complementado adiante:

“Trata-se da manifestação de inconformidade, fls. 4 a 13, interposta contra o Despacho Decisório Eletrônico (DDE), acompanhado da respectiva análise de crédito de fls. 98 e 99, o qual não homologou a compensação declarada pelo recorrente, diante da inexistência do crédito.

Conforme descrito no Despacho Decisório, a análise do direito creditório está limitada ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP, correspondendo a R\$ 47.501,18. A decisão também informa que a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. O código de receita do referido DARF é 5952, referente à retenção de Cofins, CSLL e PIS/Pasep sobre Pagamentos Efetuados por Pessoas Jurídicas de Direito Privado.

Após cientificado do Despacho Decisório em 14/11/2012, AR de fl. 102, o recorrente apresentou sua manifestação de inconformidade, em 14/12/2012, vide intimação de fl. 56, onde alega, em síntese, que o direito creditório em questão, no valor original de R\$ 47.501,18, corresponde à diferença entre a contribuição apurada na 2ª quinzena de janeiro de 2010 (R\$ 746.372,04) e aquela efetivamente recolhida (R\$ 795.926,82) para o período de apuração em questão.

Preliminarmente, alega a nulidade da decisão em tela, pois haveria uma superficialidade da instrução probatória, a qual atingiria o princípio da verdade material. Reclama que a fiscalização não teria procedido à todas as diligências para apurar se, de fato, o crédito tributário em questão teria sido integralmente utilizado para a quitação do suposto indébito de CSRF, apurado no referido período. Sustenta que a fiscalização teria o dever de investigar a verdade e não poderia se fiar apenas nos sistemas eletrônicos de informação, cita jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.

No mérito, defende a efetiva existência do direito creditório compensado, pois teria identificado que equivocadamente apurou e recolheu CSRF a maior do que o devido para o período em questão, por isso, havia prestado informação equivocada na DCTF. Informa que por meio das guias de recolhimento anexadas ao recurso e da DCTF retificadora, poderia ser constatada a diferença entre o que foi recolhido e o que seria efetivamente devido. Sustenta que o erro de fato na informação prestada nas obrigações acessórias não poderia obstar seu direito creditório, pois as DCTF's já teriam sido retificadas. Novamente, cita jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.

Encerra com o pedido de provimento ao recurso, com a reforma da decisão recorrida e a integral homologação da compensação efetuada.

Posteriormente à apresentação da Manifestação de Inconformidade, o recorrente peticionou nos autos, fls. 108 a 111, com a solicitação para seja aplicado o disposto no Parecer Normativo nº 2 da COSIT, editado em 28/08/2015, o qual determinaria que a retificação da DCTF tornaria o crédito disponível para compensação,

independentemente de já ter sido apresentado PER/DCOMP ou proferido Despacho Decisório.

Por sua vez, a 2ª Turma da DRJ/POA julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ante a ausência de comprovação do erro de fato em discussão e, por conseguinte, a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário alegando o seguinte:

“(…)

II – DO DIREITO

II.1 - Da Existência do Crédito Tributário Utilizado na Compensação 7. Conforme pode-se observar na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (“DCTF”) (fls. 37 a 40), a Recorrente apurou a CSRF sobre pagamentos de pessoa jurídica de direito privado, devida na segunda quinzena do mês de janeiro de 2010, no montante de R\$ 795.926,82. Veja:

21032012000000001094919	
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS	
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS	
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL	
MINISTÉRIO DA FAZENDA	
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	
CNPJ: 15.102.288/0001-82	Janeiro/2010
Débito Apurado e Créditos Vinculados - R\$	
GRUPO DO TRIBUTO : CSRF - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RETIDAS NA FONTE	
CÓDIGO RECEITA : 5952-02	
PERIODICIDADE: Quinzenal	PERÍODO DE APURAÇÃO: 2ª Quinzena/Jan/2010
DÉBITO APURADO	795.926,82
CRÉDITOS VINCULADOS	
- PAGAMENTO	795.926,82
- COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	0,00
- OUTRAS COMPENSAÇÕES	0,00
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS:	795.926,82
SALDO A PAGAR DO DÉBITO:	0,00
Valor do Débito - R\$	Total: 795.926,82

8. Referido débito foi recolhido pela Recorrente por meio de sete guias DARF (fls. 42 a 48), que totalizam o valor inicialmente informado (R\$ 795.926,82).

9. Contudo, em momento posterior, a Recorrente verificou que, por algum equívoco, teria apurado o valor de CSRF, para a segunda quinzena de janeiro de 2010, maior do que deveria, sendo realmente devido o montante de R\$ 746.372,04.

10. Assim, seguiu a Recorrente com a transmissão da DCTF Retificadora (fls.50 a 54), informando o débito a título de CSRF, para o mesmo período, no valor de R\$ 746.372,04:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS	
D C T F MENSAL - 2.4			
CNPJ: 15.102.288/0001-82	JAN/2010	Página 3	
Débito Apurado e Créditos Vinculados-R\$			
GRUPO DO TRIBUTO: CSRF - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RETIDAS NA FONTE PELAS PJ DE DIREITO PRIVADO			
CÓDIGO DA RECEITA: 5952-02			
DENOMINAÇÃO: CSLL, COFINS e PIS/PASEP - Retidas na fonte sobre pagamentos de pessoa jurídica a pessoa jurídica de direito privado (Lei nº 10.833/2003)			
PERIODICIDADE: Quinzenal		PERÍODO DE APURAÇÃO: 2ª Quinzena / 01 / 2010	
DÉBITO APURADO			746.372,04
CRÉDITOS VINCULADOS			
- PAGAMENTO COM DARF			746.372,04
- COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR			0,00
- OUTRAS COMPENSAÇÕES			0,00
- PARCELAMENTO			0,00
- SUSPENSÃO			0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS			746.372,04
SALDO A PAGAR DO DÉBITO			0,00
Valor do Débito-R\$		Total: 746.372,04	

11. Com efeito, com o devido processamento da DCTF retificadora, surgiu para a Recorrente o direito creditório decorrente do recolhimento a maior, no importe de **R\$ 49.554,78**, em razão da diferença entre a CSRF paga (**R\$ 795.926,82**), por meio de guias de recolhimento (fls. 42 a 48), e o valor efetivamente devido (**R\$ 746.372,04**).

12. Para que não restem dúvidas acerca do crédito de CSRF apurado pela Recorrente, confira-se o demonstrativo abaixo:

Rubrica	Valor (R\$)	Referência
Guia de Recolhimento	R\$ 3.529,66	Fl. 42 dos autos
Guia de Recolhimento	R\$ 3.989,04	Fl. 43 dos autos
Guia de Recolhimento	R\$ 4.337,31	Fl. 44 dos autos
Guia de Recolhimento	R\$ 49.554,78	Fl. 45 dos autos
Guia de Recolhimento	R\$ 51.591,16	Fl. 46 dos autos
Guia de Recolhimento	R\$ 319.154,83	Fl. 47 dos autos
Guia de Recolhimento	R\$ 363.770,04	Fl. 48 dos autos
Total Recolhido	R\$ 795.926,82	-
Valor Devido	R\$ 746.372,04	-
CSRF Recolhida a Maior	R\$ 49.554,78	-

13. Dessa forma, ao contrário do que pretendeu levar a crer a D. DRJ, ao alegar que a ora Recorrente não teria trazido aos autos “documentos que comprovaria suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Fiscal”, como acima destacado (e devidamente comprovado nos autos), resta claro o direito creditório da Recorrente amparado por comprovantes de pagamento dos valores de CSRF maiores do que o devido.

14. Ora, ínlitos Julgadores, como se falar em ausência de demonstração do direito creditório, se a Recorrente apresentou, ao longo do processo, a declaração de tributo que indica o correto valor constituído e os correspondentes comprovantes de recolhimento que demonstram o montante recolhido a maior!

15. E nem se alegue que a Recorrente deu causa ao não reconhecimento de seu direito creditório, em razão da retificação da DCTF posteriormente à apresentação do PER/DCOMP. Isso porque, é pacífico o entendimento da Receita Federal do Brasil, reforçado por esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), de não

haver impedimento para que os contribuintes procedam à retificação de obrigações acessórias após a apresentação do PER/DCOMP.

16. Nesse sentido, analisando o correto entendimento do Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28.8.2015, indevidamente distorcido pelo acórdão recorrido, é possível a retificação da DCTF para comprovação do crédito após a apresentação de PER/DCOMP, inclusive admitindo a retificação após a prolação do Despacho Decisório, prevalecendo, dessa forma, o **princípio da verdade material**, o que reforça os procedimentos realizados e o direito ao crédito postulado pela Recorrente. O referido Parecer restou assim ementado:

17. No Parecer em questão, a COSIT aduz que não há nenhuma norma que impeça a retificação de obrigações acessórias (no caso abordado no Parecer é a DCTF) a qualquer tempo, desde que sejam observados os requisitos normativos previstos, por exemplo, respeitado o prazo máximo de retificação de 5 anos.

18. Ainda assim, a Autoridade Administrativa expressa que a retificação das obrigações acessórias pode ocorrer até mesmo após a emissão do despacho decisório, sem que isso seja óbice ao reconhecimento do direito creditório, em respeito à verdade material.

19. Ato contínuo, **a COSIT suscita que as declarações retificadoras de impostos e contribuições administrados pela RFB terão a natureza da declaração apresentada originariamente**, independentemente de autorização pela Autoridade Administrativa.

20. Deste modo, no caso em combate, tendo em vista que a retificação da DCTF foi efetuada, observando as hipóteses normativas, e que esta retificação possui natureza idêntica da DCTF original, é dever da Autoridade Administrativa considerar a declaração retificadora e observar as informações ali contidas, em particular o valor constituído e declarado de CSRF de **R\$ 746.372,04**, o que originou o direito creditório utilizado.

21. Nesse sentido, mister se destacar os recentes precedentes desse E. CARF que legitimam os procedimentos adotados pela Recorrente, acerca da possibilidade de retificação de obrigações acessórias após a emissão de despacho decisório, afastando qualquer possibilidade de indeferimento do crédito por essa hipótese. Veja-se: (...)

24. A partir da análise desses julgados, verifica-se, portanto, o entendimento consolidado pela própria Receita Federal, convalidado pelo CARF, no sentido de que a DCTF retificadora substituiu integralmente a DCTF original em todos os seus aspectos, devendo ser admitida e acolhida pela Autoridade Administrativa para fins de reconhecimento do direito creditório, em respeito ao princípio da verdade material, sendo que, na hipótese dos autos, esse procedimento foi corretamente adotado, tendo o direito creditório sido confirmado pelos correspondentes comprovantes de recolhimento de tributo a maior.

25. Em sendo assim, não prospera a argumentação da D. DRJ, de ausência de comprovação do crédito pleiteado, sendo que, de forma insubsistente e superficial, a Autoridade Administrativa sequer analisou os documentos constantes dos autos (DCTF original, DCTF retificadora e DARFs) que, por si só, comprovam o direito creditório em sua integralidade.

26. Em segundo argumento, sustenta a Turma Julgadora que a Recorrente, como fonte pagadora, deveria comprovar a devolução ao beneficiário do valor supostamente retido de forma indevida, para, assim, ser considerada parte legítima para apresentação de pedido de restituição.

27. Acontece que o direito creditório discutido no presente processo não se originou do valor suportado por pessoa jurídica, cuja retenção e obrigação de pagamento recaiu para a Recorrente, mas sim do posterior recolhimento do tributo (CSRF) aos cofres públicos.

28. Ou seja, a Recorrente, como fonte pagadora, reteve os valores a título de contribuições sociais, contudo, no momento de declará-los e paga-los à Receita Federal, se equivocou, recolhendo o montante maior do que o efetivamente devido.

29. Desse modo, assistiria razão a DRJ ao “apontar que também não restou comprovado nos autos que o contribuinte efetuou a devolução ao beneficiário do valor retido indevidamente, condição para a fonte pagadora ser a parte legítima para apresentar o pedido de restituição”, caso o valor em discussão fosse o retido no momento do pagamento à pessoa jurídica pelo serviço prestado. Contudo, diferentemente do entendido pela DRJ, o presente caso trata de recolhimento indevido (a maior) à RFB, motivo pelo qual não deve referido entendimento prosperar.

30. Assim, visto ser o crédito de **R\$ 49.554,78**, oriundo de pagamento a maior de CSRF, devidamente comprovado, deve a decisão ora combatida ser integralmente reformada, para que o direito creditório da Recorrente seja reconhecido e a declaração de compensação homologada.

III – DOS PEDIDOS

3.1. Diante do exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de que seja reformada a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, reconhecendo integralmente o direito creditório da Recorrente e homologando a declaração de compensação apresentada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme já relatado, os autos versam acerca da discussão sobre direito creditório oriundo de recolhimento a maior referente à apuração das CSRF, pela Recorrente, e que apresentou PER/DCOMP's para compensação. Tal recolhimento a maior seria decorrente de erro no preenchimento da DCTF, que fora retificada, conforme consta às e-fls. 50 dos autos.

Sobre a questão, assim constou na decisão de piso:

“O recorrente invoca, preliminarmente, a nulidade do Despacho Decisório pois o mesmo teria sido instruído superficialmente, o que atingiria o princípio processual da verdade material. No caso, que deve ficar assente é que o referido princípio destina-se à 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/pleiteia, a oportunidade de 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 ou por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito, onde se objetiva o ressarcimento ou a restituição de um alegado crédito, seja proposto sem a devida e minuciosa demonstração e comprovação da efetiva existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento, se oportunize tais demonstração e comprovação.

Deve-se, ainda, diante da alegação de nulidade, observar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, *verbis*:

“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.”

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do Despacho Decisório.

Ademais, prescreve o citado Decreto que:

“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 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Antes disso, não há que se falar em litígio ou cerceamento de direito de defesa.

Após a ciência da decisão, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar recurso escrito, instruído com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Prova da inexistência de prejuízo ao direito de defesa do interessado é sua defesa, na qual rebateu a decisão recorrida, demonstrando ter plena compreensão e entendimento dos fatos apontados.

Com essa introdução, entendo que deve ser afastada a insinuação recursal, implícita no brado pelo princípio da verdade material, primeiro porque existe um evidente limite temporal para a apresentação de provas no rito instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF que no presente caso é o momento processual da apresentação da manifestação de inconformidade, segundo porque o ônus probatório aqui é do contribuinte, quando este pleiteia um ressarcimento ou uma restituição de indébito, tem a obrigação de comprovar inequivocamente o seu alegado direito creditório no momento que contesta o despacho decisório e instaura o contencioso.

Quanto ao mérito, a alegação do impugnante, em síntese, é de que cometeu erro ao efetuar um recolhimento a maior referente à apuração das CSRF e que apresentou PER/DCOMP's objetivando a compensação dos valores oriundos deste alegado recolhimento a maior.

Neste ponto destaco que a retificação de sua DCTF, fl. 50, se deu em 12/12/2012, ou seja, após a ciência do Despacho Decisório contestado.

Entretanto, apenas a retificação da DCTF também não é suficiente para que a impugnante tenha direito ao crédito pleiteado, nesse ponto, transcreve-se trecho do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015, posteriormente juntado pelo próprio recorrente: (...)

Assim, no caso concreto, cabe à autoridade julgadora, diante as informações acostadas aos autos e disponíveis nos sistemas internos da Receita Federal do Brasil verificar a veracidade do alegado em impugnação.

Porém, foram anexados pelo recorrente apenas as cópias dos comprovantes de recolhimentos, do PER/DCOMP e das DCTF's retificada e retificadora. Neles não se identificou elementos que indicariam o alegado na peça defensiva.

No caso, entendo que não deve ser acolhida 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 a 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 à reduções de valores dos débitos confessados em DCTF.

Deve-se destacar que a declaração do contribuinte em DCTF constitui-se em confissão de dívida, o que confere liquidez e certeza à obrigação tributária. No atual momento processual, para se comprovar a liquidez e certeza do crédito informado na Declaração de Compensação seria imprescindível uma cabal demonstração na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, da alegada diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, uma vez que a juntada das provas aos autos dever ser praticada no tempo certo, sob pena de preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.

Conforme o § 4º do art. 16 do PAF, 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.

Contudo, no caso desses autos, o recorrente sequer se preocupou em trazer 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. 373 do CPC/2015:

Art. 373. 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.

A comprovação do valor do tributo efetivamente devido (e, por consequência, do direito à restituição de eventual parcela recolhida a maior) no caso concreto deveria ter sido efetuada mediante apresentação oportuna de documentos contábeis e/ou fiscais capazes de efetivamente demonstrar que o valor da contribuição do período de apuração de interesse não teria atingido 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 o contribuinte limitou-se a juntar cópias das guias de recolhimento, das DCTF's retificada e retificadora e do PER/DCOMP, sem trazer aos autos qualquer demonstrativo ou outro tipo de documentação contábil ou fiscal, na intenção de demonstrar que efetivamente seria titular do alegado direito creditório, eventuais créditos do contribuinte contra a Fazenda Pública ficam sem a devida comprovação de sua certeza e liquidez, atributos indispensáveis para a homologação da compensação pretendida, nos termos do art. 170 do CTN.

No caso, poderia a impugnante apresentar documentos que comprovariam o erro no preenchimento da DCTF, a partir deles seria possível firmar convicção sobre o direito pleiteado. Contudo, não apresentou nenhum elemento que confirme a veracidade de sua afirmação no sentido de que "demonstrou a origem e a existência do direito creditório de CSRF ora em análise".

Finalmente, cabe ainda ressaltar que se trata aqui de um direito creditório oriundo de um suposto recolhimento a maior de um débito apurado de CSRF (Código de Receita 5952), o qual corresponde à retenção na fonte de Cofins, CSLL e PIS/Pasep sobre Pagamentos Efetuados por Pessoas Jurídicas de Direito Privado.

Logo, na hipótese de ter havido retenção indevida, o art. 8º da IN RFB nº 1.300, de 2012, estabelece que o pedido de restituição pode ser apresentado pela fonte pagadora **quando o valor retido indevidamente tiver sido devolvido ao beneficiário**, impondo ainda alguns ajustes contábeis (estorno), bem assim a retificação de declarações por parte da fonte pagadora, necessários para a exclusão da retenção: (...)

A IN RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, que veio em substituição a Instrução Normativa anteriormente citada, manteve como condição para a restituição a devolução ao beneficiário.

A condição da devolução ao beneficiário da retenção indevida para que a fonte pagadora seja legitimada a pleitear a restituição já está expressada também na Solução de Consulta Cosit nº 22, de 06/11/2013, cuja ementa transcreve-se a seguir: (...)

Diante disso, deve-se apontar que também não restou comprovado nos autos que o contribuinte efetuou a devolução ao beneficiário do valor retido indevidamente, condição para a fonte pagadora ser a parte legítima para apresentar o pedido de restituição.

Sobre a jurisprudência trazida à colação pelo recorrente, deve-se contrapor que se tratam 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, tratam-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.

Por todo o previamente exposto, dado à ausência de documentos que comprovariam o alegado pelo impugnante, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório”.

Já a Recorrente aduziu, em sede recursal, destacou que a retificação de sua DCTF, e-fl. 50, se deu em 12/12/2012, ou seja, após a ciência do Despacho Decisório contestado, mas que isso não seria impedimento ao reconhecimento de seu direito creditório, que, supostamente, estaria demonstrado nos autos.

De fato, a jurisprudência administrativa, amparada, até mesmo, no entendimento da Administração Tributária, firmou-se no sentido da possibilidade de retificação de declarações para a comprovação de direito creditório, inclusive após a ciência de Despacho Decisório. Neste sentido, o teor do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 2015¹, desde que o contribuinte logre êxito em comprovar documentalmente as alterações promovidas, e, por conseguinte, a liquidez e

¹ Conclusão 22. Por todo o exposto, conclui-se:

- a) 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 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;
- b) 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 IN RFB nº 1.110, de 2010;
- c) retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo;
- d) o procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP;
- e) a não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios;
- f) o valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; e
- g) Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53. (grifos acrescentados)

certeza de seu crédito, por força do princípio da verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos.

Nesta toada, a jurisprudência do CARF, também, já se firmou no sentido de que a mera apresentação de declaração retificadora não é suficiente para comprovar a existência de direito creditório, sendo imprescindível a apresentação, por parte do contribuinte, das provas da existência dos erros alegados.

Neste sentido, a Súmula CARF nº 164:

Súmula 164

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Em suma, não há óbice à retificação da DCTF após a emissão do despacho decisório desde que o contribuinte logre êxito em comprovar documentalmente as alterações promovidas, e, por conseguinte, a liquidez e certeza de seu crédito, por força do princípio da verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos o que não se deu *in casu*. Ou seja, a retificação das declarações devem estar acompanhada dos documentos comprobatórios dos alegados erros cometidos no preenchimento da declaração original. Afinal, o ônus da prova de demonstrar explicitamente a liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado recai sobre a Recorrente².

Repise-se: a comprovação em destaque, é condição para admissão da retificação da DCTF realizada, quando essa, como no caso dos autos, reduz tributos. Porém, assim não procedeu a Recorrente, já que deixou de instruir com documentos contábeis demonstrando o erro de fato e origem do direito creditório pleiteado.

Assim, caberia à Recorrente ter dialogado com acórdão de piso que deixou bem explicitado a necessidade de tal comprovação, inclusive, mencionando os documentos indispensáveis para tanto, senão, veja-se:

“(…) Como o contribuinte limitou-se a juntar cópias das guias de recolhimento, das DCTF’s retificada e retificadora e do PER/DCOMP, sem trazer aos autos qualquer demonstrativo ou outro tipo de documentação contábil ou fiscal, na intenção de demonstrar que efetivamente seria titular do alegado direito creditório, eventuais créditos do contribuinte contra a Fazenda Pública ficam sem a devida comprovação de sua certeza e liquidez, atributos indispensáveis para a homologação da compensação pretendida, nos termos do art. 170 do CTN.”

Logo, deveria a Recorrente ter produzido, nos autos, um conjunto probatório de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado. Mas, assim não procedeu a Recorrente.

² Cabe à Recorrente a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao Erário para a instrução do processo a respeito dos fatos e dados contidos em documentos existentes em seus registros internos, caso em que deve prover, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias (art. 36 e art. 37 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

De fato, instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir nos autos provas de suas alegações detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Recorde-se, que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil):

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.

Assim sendo, para a Recorrente comprovar o seu alegado direito ao crédito seria imprescindível que fosse juntada aos autos sua escrituração contábil-fiscal, baseada em documentos idôneos, o que não se deu também em sede de recurso voluntário.

O embasamento para a exigência de tais documentos está no Decreto 7.574/2011, artigos 26 a 27, transcrito a seguir:

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)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 9o, § 2o).

Art. 27. O disposto no parágrafo único do art. 26 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 9o, § 3o).

Frise-se que esmo em grau de recurso voluntário a jurisprudência do CARF tem aceitado a juntada de documentos posteriormente à manifestação de inconformidade, desde que esclareça pontos fundamentais na ação. Contudo, em sede recursal a Recorrente não juntou provas documentais no recurso voluntário e os documentos constantes no processo foram devidamente analisados pela DRJ, que os consideraram insuficientes para comprovar o crédito.

Por outro lado, homologar a compensação pleiteada sem a comprovação adequada do suposto crédito - não é observar ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo, mas agir de forma impudente, pois com base nas declarações e documentos constantes no processo não há como validar os créditos, e, por conseguinte, não pode ser identificada a liquidez e certeza dos créditos em discussão nestes autos. Afinal, a prova insuficiente impossibilita o reconhecimento do crédito a consequente homologação da compensação apresentada.

Destaca-se que os documentos constantes no processo foram devidamente analisados pela DRJ, que os considerou insuficiente para comprovar a liquidez e certeza do

direito creditório em sua integralidade, conforme art. 170 do CTN, de modo que não deve ser alterada a decisão recorrida.

Por fim, também não restou comprovado nos autos que a recorrente efetuou a devolução ao beneficiário do valor retido indevidamente, condição para a fonte pagadora ser a parte legítima para apresentar o pedido de restituição. Quanto a este ponto, adoto excerto do acórdão de piso em complemento às minhas razões de decidir:

“(…)

Finalmente, cabe ainda ressaltar que se trata aqui de um direito creditório oriundo de um suposto recolhimento a maior de um débito apurado de CSRF (Código de Receita 5952), o qual corresponde à retenção na fonte de Cofins, CSLL e PIS/Pasep sobre Pagamentos Efetuados por Pessoas Jurídicas de Direito Privado.

Logo, na hipótese de ter havido retenção indevida, o art. 8º da IN RFB nº 1.300, de 2012, estabelece que o pedido de restituição pode ser apresentado pela fonte pagadora **quando o valor retido indevidamente tiver sido devolvido ao beneficiário**, impondo ainda alguns ajustes contábeis (estorno), bem assim a retificação de declarações por parte da fonte pagadora, necessários para a exclusão da retenção:

Art. 8º O sujeito passivo que promoveu retenção indevida ou a maior de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito a pessoa física ou jurídica, efetuou o recolhimento do valor retido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente ou a maior, poderá pleitear sua restituição na forma do § 1º ou do § 2º do art. 3º ressalvadas as retenções das contribuições previdenciárias de que trata o art. 18.

§ 1º A devolução a que se refere o caput deverá ser acompanhada:

I - do estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário do pagamento ou crédito, dos lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior;

II - da retificação, pela fonte pagadora, das declarações já apresentadas à RFB e dos demonstrativos já entregues à pessoa física ou jurídica que sofreu a retenção, nos quais referida retenção tenha sido informada;

III - da retificação, pelo beneficiário do pagamento ou crédito, das declarações já apresentadas à RFB nas quais a referida retenção tenha sido informada ou utilizada na dedução de tributo. (gn)

A IN RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, que veio em substituição a Instrução Normativa anteriormente citada, manteve como condição para a restituição a devolução ao beneficiário.

A condição da devolução ao beneficiário da retenção indevida para que a fonte pagadora seja legitimada a pleitear a restituição já está expressada também na Solução de Consulta Cosit nº 22, de 06/11/2013, cuja ementa transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

RETENÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS NA FONTE. PESSOA LEGITIMADA A PLEITEAR A RESTITUIÇÃO.

Na hipótese de retenção indevida de tributos na fonte, cabe ao beneficiário do pagamento ou crédito o direito de pleitear a restituição do indébito. Pode a fonte pagadora pedir a restituição, desde que comprove a devolução da quantia retida ao beneficiário, observada a disciplina própria.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 121 e 165, I; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 3º, § 12, e 8º; Pareceres Normativos SRF nº 313, de 1971, e nº 258, de 1974. (gn)

Diante disso, deve-se apontar que também não restou comprovado nos autos que o contribuinte efetuou a devolução ao beneficiário do valor retido indevidamente, condição para a fonte pagadora ser a parte legítima para apresentar o pedido de restituição.”

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Tem-se, pois, que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimentos das determinações constantes no ordenamento jurídico

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça