MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.909882/2009-15

Processo nº	10480.909882/2009-15
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3003-000.988 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de	12 de março de 2020
Recorrente	HOSPITAL DE OLHOS DO RECIFE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/10/2002

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO A COMPENSAR.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecido os argumentos sobre alíquota zero por ocorrência da preclusão e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

> Em 14/11/2002, a empresa efetuou o pagamento do DARF no valor de **R$ 52.751,35** – Principal **Código de receita – 2172 – COFINS** – CONTRIBUIÇÃO P/ FIN. SEG. SOCIAL, **período de apuração 31/10/2002**, fl. 45. Em 17/07/2003, a empresa transmitiu a PER/DCOMP de nº **30877.28177.28177.170703.1.3.044411**, utilizando o valor de **R$ 13.091,97** do pagamento no valor de **R$ 52.751,35**, efetuado em **14/11/2002**, código de receita **2172 – COFINS** CONTRIBUIÇÃO P/ FIN. SEG. SOCIAL, **período de apuração 31/10/2002**, citado acima, para compensação do débito no valor original de R$ 13.091,97, correspondente ao Código de Receita 217201 – COFINS – Demais empresas, período de apuração jun/2003, fls. 49 a 53. Em 18/09/2004, a empresa transmitiu DCTF RETIFICADORA 4º Trimestre/2002 – com apuração da **COFINS** – CONTRIBUIÇÃO P/ FIN. SEG. SOCIAL – DÉBITO APURADO no mês de outubro/2002 no valor de **R$ 39.808,76**, fls. 55 e 56.
>
> Em 12/01/2006, a empresa transmitiu a PER/DCOMP de nº **20364.41446.120106.1.3.044204**, **objeto da lide do presente processo**, utilizando o valor de **R$ 13.543,84** do pagamento no valor de **R$ 52.751,35**, efetuado em **14/11/2002**, código de receita **2172 – COFINS** CONTRIBUIÇÃO P/ FIN. SEG. SOCIAL, **período de apuração 31/10/2002**, citado acima, para compensação do débito no valor original de R$ 14.776,90, correspondente ao Código de Receita 217201 – COFINS – Demais empresas, período de apuração dez/2005, fls. 02 a 06.
>
> Em 19/09/2007, a empresa transmitiu DIPJ RETIFICADORA 2003 – com COFINS A PAGAR no mês de outubro/2002 no valor de **R$ 39.808,76**, fls. 37, 38 e 41 Em 25/05/2009, a DRF/Recife – PE. emitiu Despacho Decisório eletrônico, com postagem em 28/05/2009, fls. 07 e 30, **homologando parcialmente** a compensação declarada na PER/DCOMP, citada acima, sob o argumento de que o pagamento fora parcialmente utilizado na quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. **2.** A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 18/06/2009, fls. 12 a 14, alegando, em síntese, que :
>
> **2.1. " DA EXISTÊNCIA DOS PAGAMENTOS A MAIOR RELACIONADOS NO PER/DCOMP — RETIFICACÕES DAS DIPJ:**

De inicio havemos de discordar acerca da afirmação de os pagamentos informados no PER/DCOMP terem sido integralmente utilizados para guitar os débitos da empresa. Tomando informações junto ao CAC da Delegacia da Receita Federal de RECIFE, constatamos que tal afirmação decorre do fato de a empresa, ao elaborar as declarações de compensação, ter realizado a retificação de suas DIPJ a fim de demonstrar os seus créditos e, no entanto, não ter realizado a retificação das respectivas DCTFs, para ajustá-las aos novos valores dos débitos apurados. Assim, demonstra-se que o que ocorreu, na verdade, foi apenas uma falha de procedimento da empresa em não retificar as DCTFs onde constavam as informações dos débitos cujas DIPJs foram retificadas. Tal erro de procedimento não anula a existência dos créditos, vez que estes decorrem da realização de pagamentos a maior de IRPJ nos anos de 2000, 2001 e 2002.

A existência destes pagamentos a maior é constatada pela simples verificação das DIPJs retificadora apresentadas pela empresa, que seguem em anexo, quando foram realizadas as seguintes alterações de valores:

a) Com relação ao IRPJ, as declarações originais apresentadas pela empresa não consideraram os valores relativos ao IRPJ retido ha fonte quando dos recebimentos da empresa, assim, ao se incluírem nas DIPJ as deduções relativas ao IRPJ retido na fonte, a conseqüência imediata é a redução dos valores do IRPJ a pagar o que gerou a existência dos pagamentos a maior realizados;

Demonstra-se, do acima exposto, que os créditos relativos a pagamentos a maior de IRPJ relativos As apurações dos anos de 2000, 2001 e 2002, foram gerados em conseqüência das retificações das declarações originais, conforme demonstraremos com exatidão abaixo. O fato de a empresa não ter realizado as respectivas retificações das DCTFs que poderiam "liberar" os pagamentos para as compensações, constitui mero erro de procedimento que, em nenhum momento, caracteriza a inexistência do crédito apurado pela empresa, posto que inexiste na legislação qualquer norma que exija a necessidade de retificação da DCTF da empresa como regra para aceitação dos créditos relativos a pagamentos indevidos. Por fim, devemos informar que as DIPJ retificadoras foram corretamente apresentadas A Receita Federal antes da entrega das declarações de compensação e, nestas, constam os corretos valores de retenções na fonte e compensações de COFINS que poderão ser confirmados pela própria Delegacia em seus sistemas informatizados.*";*

2.2. "DA DEMONSTRACÃO DOS VALORES DOS CRÉDITOS:

Não apenas o presente despacho decisório, mas outros que foram emitidos em relação a outras DCOMP, tiveram decisão igual em função dos mesmos motivos acima apresentados. Assim, para facilitar a analise e apreciação dos recursos informamos que segue em anexo a presente manifestação uma planilha demonstrativa dos valores dos créditos de IRPJ apurados em cada período de apuração onde ocorreu a realização de pagamentos a maior. Ratificamos, após a apresentação da planilha demonstrativa dos créditos. Que todos os créditos se originaram por falhas na apuração dos débitos de IRPJ da declaração original, conforme relatados no item precedente. Assim, pelo demonstrado na planilha acima, verifica-se que os créditos relativos a pagamentos a maior de IRPJ são, efetivamente, corretos, posto que se basearam em valores não aproveitados à época da apresentação das DIPJ originais. Resta plenamente demonstrada a realização da hipótese do art. 165, 1, do CTN, qual seja a realização de pagamentos a maior por parte da empresa. Em tal hipótese, a simples falha procedimental da empresa em não ter retificado as suas DCTF dos mesmos

Documento nato-digital

> períodos não pode ter o condão de invalidar a existência de créditos que estão plenamente demonstrados acima.. ".
>
> **2.3. "DO PEDIDO**
>
> De todo o exposto e demonstrado nesta, restando provada a existência dos créditos relativos a pagamentos 'a maior de IRPJ, conforme planilha acima, requer que seja processada regularmente a presente manifestação de inconformidade, na forma do Decreto n° 70.235/72, de acordo com os mandamentos do art. 74, da Lei n° 9.430/96 e, ao final, julgado integralmente procedente para reconhecer o direito de crédito da empresa relativo aos pagamentos a maior realizado e, conseqüentemente homologar as compensações realizadas nas PER/DCOMP relacionadas a este processo que utilizaram tais créditos."

A 1ª Turma da DRJ de Recife julgou improcedente a manifestação de inconformidade por entender que não existir crédito líquido e certo apto a compensar o débito informado em PER/DCOMP.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando ser detentora do crédito e, ainda, argumenta que a existência do crédito se dá em razão da inclusão indevida de receitas nas prestações de serviço nas quais houve uso de medicamentos, que nos termos do art. 2º da Lei 10.147/2000 sujeitam-se à alíquota zero. Ao fim pugna pelo provimento do presente recurso.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O Presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1 Sobre a alíquota zero das contribuições ao PIS/COFINS

À inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

> *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Neste passo, as alegações trazidas em recurso voluntário que não foram expressamente deduzidas na manifestação de inconformidade não podem ser conhecidas, pois opera-se a preclusão.

Documento nato-digital

No caso dos autos, a Recorrente traz somente em sede de Recurso Voluntário o argumento de que houve equívoco no cálculo das contribuições ao PIS/COFINS no período de apuração em debate, sobre as receitas relativas às prestações de serviço nas quais foram usados medicamentos. Conforme argumentos da Recorrente, essas receitas sujeitam-se à alíquota zero, pelo teor do art. 2º da Lei 10.147/2000:

> *Lei 10.147/2000 - Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.*

Por nitidamente tratar-se de inovação recursal, o mérito destes argumentos não pode ser conhecido por este Colegiado por operar-se a preclusão.

Haja vista a inovação recursal, não conheço das alegações sobre alíquota zero das contribuição ao PIS/COFINS pelo argumento da aplicabilidade da Lei 10.147/2000.

2 Sobre Compensação De Créditos Tributários

A compensação - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional - pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

Trata-se de regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

> 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.

Documento nato-digital

> § 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição**, não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:
>
> VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; - Grifado.

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez. A regra é harmônica com a disposição do CTN sobre o instituto da compensação, conforme asserta o artigo 170.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de direito creditório líquido e certo, conforme atestado pela instância *a quo*.

3 Do Ônus da Prova

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

> "...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."
>
> No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

Documento nato-digital

> 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.
>
> § 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.
>
> § 2º A decisão prevista no § 1o deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.
>
> § 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:
>
> I - recair sobre direito indisponível da parte;
>
> II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.
>
> § 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de compensação.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como escrita contábil com os lançamentos que compreendam todo o período de apuração ou até mesmo notas fiscais de venda/serviço.

Sabe-se que a Dcomp é instrumento constitutivo débito tributário no qual cabe ao contribuinte demonstrar por meio prova idôneo e robusto a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a ***certeza e liquidez*** exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996. Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório.

Documento nato-digital

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira e por ausência de provas da existência do crédito, o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e na parte conhecida negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva