



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.913054/2009-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-000.902 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 15 de agosto de 2019
Recorrente TIM CELULAR S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Não provada violação das disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do despacho decisório proferido pela unidade jurisdicionante.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). RETIFICAÇÃO POSTERIOR DE DADOS DA DCTF.

A retificação da DCTF, para demonstrar a diferença entre valor confessado e recolhido, não é condição prévia para a transmissão da DCOMP nem é ato que cria, por si mesmo, o direito de crédito do contribuinte.

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

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, 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 de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e o pedido de diligência e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Refere-se o presente processo a pedido de compensação relativo a pagamento a maior ou indevido, a título de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (código de receita 8741, período de apuração abril/2006), alegadamente recolhida a maior do que o devido, o qual não foi homologado pela unidade jurisdicionante.

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso (destaques no original):

“Trata o presente processo de Declaração de Compensação — PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 18/07/2007 (nº 25599.00819.180707.1.3.04-4286, As fls.01/05), por intermédio da qual compensa débito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins (código de receita 2172-01, nos valores principal e total de R\$ 31.589,12), relativo ao período de apuração junho de 2007, com alegado crédito relativo Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — Cide (código de receita 8741), período de apuração abril/2006, derivado de "pagamento indevido ou a maior", efetuado em 15/05/2006.

2. Em 07/10/2009, o Delegado da Receita Federal do Brasil no Recife-PE proferiu o DESPACHO DECISÓRIO (nº de rastreamento 848570136, cópia As fls.06, acompanhado de informativos As fls.07/08), por intermédio do qual **resolveu não homologar a compensação realizada pela contribuinte no referido PER/DCOMP, por insuficiência de crédito**, nos seguintes termos: "Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 27.552,66. 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.**" (g.n.) Em seguida, foram indicadas as características do Darf, quais sejam: i) período de apuração — 30/04/2006; ii) código de receita — 8741; iii) valor total do Darf — R\$ 27.552,66; e iv) data de arrecadação — 15/05/2006.

3. Regularmente cientificada em 20/10/2009 (fls.09/10) do referido despacho decisório e intimada para pagamento do(s) débito(s) indevidamente compensado(s), a interessada apresentou, em 19/11/2009, por meio de procurador (instrumentos de mandato e documento de identificação às fls.26/30 e 50), manifestação de inconformidade (fls.11124), acompanhada de cópias de documentos (fls.25/47). Por meio dessa peça de defesa, a contribuinte alega, em resumo, o que adiante se expõe.

3.1. De início, diz da tempestividade e argúi o efeito suspensivo da manifestação de inconformidade, com base nos dispositivos legais e infralegais que transcreve.

3.2. Levanta preliminar de nulidade com base na carência de fundamentação legal do despacho decisório, carência essa que viola o exercício dos seus direitos constitucionais ao contraditório e A ampla defesa. Reproduz doutrina. Acrescenta que "(...) o princípio do contraditório visa garantir aos litigantes o direito de defesa", ou seja, que "Os sujeitos

envolvidos na contenda, por meio do contraditório, têm o direito de serem ouvidos com igualdade, de produzirem prova, de demonstrarem suas razões Micas e os fundamentos jurídicos do seu pleito. Intimamente ligada ao contraditório, a ampla defesa significa que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretação de fatos e interpretações jurídicas, não pode ser restrita. Daí a expressão 'con: os meios e recursos a ela inerentes.' E, ainda : "Por isso, não se pode dizer que tenham sido atendidas as mencionadas garantias constitucionais ante a lídima justificativa fornecida no Despacho Decisório para a não homologação pleiteada, sem a qual se deve declarar nulo o ato ora impugnado."

3.3. Com fundamento nos arts. 165 e 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional — CTN), argüi ser detentora do crédito indicado no PEFt/DCOMP, crédito esse não fulminado pelo prazo decadencial e ainda oponível ao Fisco. Tal crédito decorre da CIDE recolhida a maior em 15/05/2006, no valor, A época, de R\$ 27.552,66. Aduz que a autoridade administrativa "(...) considerou o crédito inexistente através do Despacho Decisório em comento, o qual não permite A ora Impugnante conhecer o motivo real do indeferimento da compensação requerida. Mesmo assim, pode-se logicamente inferir a ocorrência de mero equívoco de ordem material no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF do período de apuração do crédito vindicado." No entanto, ainda que se reconheça a ocorrência desse desacerto, ainda continua credora da Fazenda Nacional, não havendo, pois, como se sustentar a não-homologação da compensação e, a teor dos §§ 1º e 20 do art. 147 do CTN e do princípio da verdade material, "(...) o preenchimento equivocado da DCTF não se presta — e nem poderia — a alterar a realidade dos fatos ou mesmo fazer surgir obrigação tributária que, em realidade, não existia." Traz doutrina e decisões administrativas de segundo grau acerca do princípio da verdade material, de erro no preenchimento de declarações para afirmar que "(...) o mero erro no preenchimento da DCTF não é suficiente para fazer surgir exigência tributária, motivo pela (sic) qual o cancelamento da exigência fiscal ora combatida é medida que se faz necessária."

3.4. "Além disso, os créditos utilizados pela ora Impugnante são facilmente comprovados por meio de todos os documentos fiscais já apresentados A Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo seu conhecimento, ao contrário de uma faculdade, dever da administração que, não custa lembrar, possui como corolário os princípios da moralidade e do não enriquecimento sem causa. Neste espírito, destaque-se a expressa autorização conferida pelo artigo 11 da Instrução Normativa n.º 903/2008 para a retificação de ofício pelo Fisco das informações prestadas pelo contribuinte em DCTF viciadas por erro de preenchimento. (...) ao Fisco cabe proceder A análise profunda do pedido de compensação efetuado, sob pena de restar configurado o enriquecimento sem causa do Estado."

3.5. "(...) descabida a cobrança de acréscimos legais sobre os débitos objeto de compensação uma vez que não ocorrida a falta de recolhimento de tributos com a apresentação tempestiva de PER/DCOMP."

3.6. Ao final, requer: i) seja a manifestação de inconformidade recebida com efeito suspensivo, sustando-se a cobrança dos valores objeto do PER/DCOMP até a decisão definitiva que lhe sera favorável, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN, c/c o Decreto n.º 70.235, de 1972; ii) seja sustada sua inscrição no Cadin ou outro órgão de proteção ao crédito; seja "(...) declarado nulo o despacho decisório que fundamenta a exigência ante a patente carência de fundamentação deste" ou, se assim não entender a autoridade julgadora, iv) "(...) seja determinada a conversão do julgamento em diligência para que seja efetivamente examinada a escrita fiscal da ora Impugnante, confirmando-se, ao final, a compensação declarada."

4. Esta Julgadora acostou aos autos os seguintes extratos, emitidos pelos sistemas de controle da Receita Federal: i) DCTFGER.SUITERFB.RECEITA.FAZENDA/IMPRTELA, em que consta a apresentação, em 02/06/2006, da DCTF relativa ao mês de abril/2006, processada sob o no 1002.006.2006.1850004588, bem assim de mais três retificadoras, transmitidas em 24/11/2006, 25/11/2009 e 27/11/2009, encontrando-se a última delas ativa (fls.56); ii) DCTFGER.SUITEFtFB. RECEITA.FAZENDA/INFORMAÇÕES DO DEBITO — CIDE, DCTFGER.SUITERFB.RECEITA.FAZENDA/ DEMONSTRATIVO DO SALDO A PAGAR DO DEBITO CIDE-8741-01- ABR1L/2006 e

DCTFGER_SUITERFB.RECEITAFAZENDA/PAGAMENTO COM DARF-CIDE-8741-01-ABRIL/2006 referentes à DCTF original, nos quais consta o débito apurado de CIDE do código de receita 8741, período de apuração 30/04/2006, na importância de R\$ 27.552,66, com crédito vinculado de igual valor atinente, a pagamento (fls.57, 58 e 59, respectivamente); iii) DCTFGER.SUITERFB.RECEITA.FAZENDA/RESUMO DOS DÉBITOS E CRÉDITOS, relativo à terceira DCTF retificadora, apresentada após a ciência do despacho decisório, em que não aparece débito da CEDE no período de apuração abril/2006 (fls.60); iv) SINAL04/CONSULTA PAGAMENTO, por meio do qual se comprova o pagamento, em 15/05/2006, do valor de R\$ 27.552,66, relativo ao código de receita 8741 e período de apuração 30/04/2006 (fls.61)”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE) (DRJ/Recife) considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMINIC) ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. Estando o ato administrativo revestido de suas formalidades essenciais e, não tendo restado comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não se há que decretar sua nulidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA Não há que se falar em cerceamento dos direitos de defesa e ao contraditório, quando o contribuinte tem acesso à descrição dos fatos, à motivação e à fundamentação legal, bem como conhece todos os elementos que embasaram o despacho decisório.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. A compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN, só poderá ser homologada se o crédito do contribuinte em relação à Fazenda Pública estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza.

INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao sujeito passivo o ônus da prova relativo a direito creditório utilizado em declaração de compensação.

INDÉBITO INCOMPROVADO. COMPENSAÇÃO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO. A não-comprovação do direito creditório alegado implica a não-homologação da compensação em que ele foi utilizado e a consequente cobrança do débito indevidamente compensado.

DCTF. APRESENTAÇÃO. ESPONTANEIDADE. O primeiro ato escrito praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, implica a perda da espontaneidade para retificar as declarações apresentadas.

DCTF. RETIFICAÇÃO. PRODUÇÃO DE EFEITOS. A retificação da DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a tributos em relação aos quais a pessoa jurídica haja sido intimada de início de procedimento fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA E PEDIDO DE DILIGÊNCIA. A autoridade julgadora poderá determinar a realização de diligências entender necessárias, indeferindo o pedido quando as considerar prescindíveis, tendo em conta que cumpre ao contribuinte instruir a peça de defesa com todos os documentos que a fundamentarem e que estão em seu poder.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Não resignada com a decisão que lhe foi desfavorável, a contribuinte interpôs, em 27/06/2012, o seu Recurso Voluntário (doc. fls. 157 a 189)¹, por meio do qual, basicamente reiterando as razões de sua Manifestação de Inconformidade, alega, em síntese, que:

- a) constatou ter efetuado recolhimento a maior a título de IRRF, CIDE, PIS-importação, COFINS-importação incidentes sobre operações de remessa ao exterior de *royalties* pela cessão de direitos de uso de programas de computador e pela contraprestação de serviços técnicos e administrativos, recolhimentos estes que foram realizados desde o ano-calendário de 2004 e que teriam sido compensados com débitos de COFINS apurada na competência da PER/DCOMP declarada;
- b) em decorrência de carência em sua fundamentação, o Despacho Decisório viola o Princípio do Contraditório e Ampla Defesa, visto que impede a sustentação plena de seu direito de crédito, por serem desconhecidas as razões de sua negativa;
- c) se lhe fosse dada a chance de apresentar explicações, certamente a Fazenda Nacional pouparia precioso tempo deste E. Conselho com cobranças infundadas, de forma que qualquer agente fiscal da Receita Federal que analisasse com a mínima cautela a situação notaria que não há justificativas válidas para a glosa ora em comento;
- d) não merece prosperar o entendimento adotado pelo Acórdão recorrido ao afirmar que "*a retificação da DCTF posteriormente ao início do procedimento fiscal não surte efeitos no que tange à alteração do valor devido daquela contribuição já confessado em DCTF*", e que não merece qualquer amparo deste E. Conselho o entendimento adotado pelo julgador de primeira instância, que desconsiderou por inteiro a DCTF retificadora, por entender que esta não surtiria efeitos após a ciência do despacho decisório;
- e) também não merece amparo o entendimento de primeira instância de que seria desnecessária a realização de diligência solicitada, pela necessidade da busca à verdade material, sendo dever da Administração Pública, em prol da legalidade de sua atuação, investigar e valorar corretamente os fatos que dão ensejo a uma cobrança; e
- f) seria possível vislumbrar que o PER/DCOMP de nº 25599.00819.180707.1.3.04-4286, em questão, transmitido em 18.07.2007, contemplou a utilização de crédito apurado de CIDE recolhido a maior em 15.05.2006, no valor de R\$ 27.552,66, para compensação de COFINS apurado no valor de R\$ 31.589,12, situação essa que foi finalmente e adequadamente espelhada na DCTF retificadora transmitida em

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

27.11.2009, a qual põe por terra quaisquer dúvidas quanto à liquidez do crédito cuja compensação foi pleiteada pelo PER/DCOMP sob exame.

Diante de tais argumentos, requer ao fim de seu apelo que: seja o presente Recurso Voluntário conhecido e recebido com efeito suspensivo, para sustar quaisquer atos tendentes ao seguimento da cobrança dos valores objeto do PER/DCOMP em referência; a anulação do Despacho Decisório que fundamenta a exigência, ante a patente carência de fundamentação; ou caso assim não entenda, seja determinada a conversão do julgamento em diligência na forma do Regimento Interno deste E. Conselho, para que seja efetivamente examinada a escrita fiscal da ora Recorrente, confirmando-se, ao final, a compensação declarada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015².

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade do Despacho Decisório

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de ato ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte (*verbis* – grifos nossos):

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

“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.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

A declaração de nulidade dos atos administrativos encontra-se relacionada com a ocorrência de prejuízo. Se não houver prejuízo às partes pela prática do ato no qual se tenha considerado haver suposta irregularidade ou inobservância da forma, não há de se falar na sua invalidação, ainda mais quando cumprida a sua finalidade.

Está correta e bem fundamentada a decisão de piso, ao concluir pela inexistência de nulidade no Despacho Decisório. Faço meus os fundamentos utilizados pela i. Relatora no voto condutor (fls. 133 a 139 – destaques no original):

“11. Observa-se, de plano, que o despacho decisório guerreado não se enquadra no inciso I nem na parte inicial do inciso II do art. 59 do PAF, vez que proferido por autoridade com competência legal para fazê-lo, qual seja, o Delegado de Receita Federal do Brasil no Recife -PE. No que se refere à hipótese prevista na parte final do inciso II — a preterição do direito de defesa —, há que se tecer algumas considerações.

12. Engana-se a contribuinte quando afirma que faltou motivação ao despacho decisório, como a seguir se demonstrará.

12.1. No campo 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL do referido despacho (fls.06) consta, claramente, que a compensação não foi homologada em razão de o crédito indicado pela contribuinte para quitar o débito confessado no PER/DCOMP não existir, dado ter sido anteriormente utilizado, conforme exposto no item 2 do Relatório.

12.2. Observa-se, ainda, que neste mesmo campo, no quadro intitulado "Utilização dos pagamentos encontrados para o Darf discriminado no PER/DCOMP", consta, dentre as informações inseridas nas quatro colunas, que, o pagamento de nº 2587540341, no valor original total de R\$ 27.552,66 (colunas 1 e 2), fora utilizado integralmente (coluna 4) para pagamento do débito relativo ao código de receita 8741 e período de apuração 30/04/2006 (coluna 3).

12.3. Após a motivação constante do campo 3, acima demonstrada, consta a decisão de não-homologação da compensação efetuada e, em seguida, o quadro em que se informa o "Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/10/2009", a ser recolhido pela contribuinte. Logo após, aparece a informação/orientação de que a contribuinte pode consultar o endereço eletrônico

indicado, para obter o detalhamento da compensação efetuada e a verificação dos valores devedores, elementos esses anexados ao despacho decisório (fls.07/08). No DETALHAMENTO DA COMPENSAÇÃO, VALORES DEVEDORES E EMISSÃO DE DARF (fls.08), informa-se a inexistência do crédito utilizado para compensação (tanto originário quanto valorado, este último na data da transmissão do PER/DCOMP), do que restou o saldo devedor referente ao débito confessado no PER/DCOMP na sua integralidade (R\$ 31.589,12), também exigido por meio do despacho decisório.

13. Verifica-se, portanto, que a decisão proferida no despacho decisório encontra-se, sim, motivada. E, ainda, que a mesma decisão contém informações/orientações para que a contribuinte possa buscar mais detalhes sobre o procedimento que a embasou.

(...)

15. Conclui-se, portanto, que o débito da Cide relativa ao mês de abril/2006 foi confessado em DCTF e que o pagamento efetuado em 15/05/2006 mediante Darf fora a ele vinculado, não tendo restado crédito decorrente de valor pago a maior, como antes explicitado. Como demonstrado com clareza que a contribuinte tem pleno conhecimento de todos os atos e fatos relativos a compensação em foco, bem assim da motivação e da fundamentação legal do despacho decisório que concluiu pela sua não-homologação, não há como acatar sua alegação de que tal decisão padeceria de vícios relativos A. ausência de motivação e fundamentação legal, que teriam prejudicado o exercício do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, sobre os quais se tecem, a seguir, algumas considerações... (...)."

Quanto à realização de diligência, saiba o recorrente que a decisão sobre a realização de diligência e/ou perícia compete à respectiva autoridade julgadora, a quem cabe decidir sobre a sua necessidade ou não. É cediço que a solicitação de perícia ou diligência é feita com vistas à obtenção de informações necessárias ao deslinde do feito ou à obtenção de esclarecimentos sobre elementos constantes dos autos e cabe à autoridade julgadora avaliar sua pertinência para a solução da lide. Ao revés, desnecessária sua realização se o julgador se convencer de que o constante dos autos se apresenta como necessário e suficiente ao deslinde da controvérsia posta a seu julgar.

A questão também foi tratada com propriedade pelo voto condutor do julgado de primeiro grau (fls. 151 – grifos também no original):

“35. E, apesar de facultado à autoridade julgadora, com esteio no princípio da verdade material e com fundamento no art. 18 do PAF, determinar, de ofício, a realização de diligência ou perícia para formação de seu convencimento, tal possibilidade não substitui o ônus processual da parte a quem compete — no caso, o sujeito passivo — trazer aos autos as provas de que dispõe. Nessa trilha, oportuno o entendimento de Paulo Celso Bonilha (in 'Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2 Edição, Dialética, São Paulo, 1997, pp. 77/78):

“(...) o poder instrutório das autoridades de julgamento, deve-se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos e não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições. Inclusive a probatória não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear ao processo.” (g.n.)

36. Portanto, diante dos fatos e da apreciação do mérito já procedida no presente Voto, e por constarem dos autos os elementos necessários à formação da livre convicção desta Julgadora, a teor do art. 29 do PAF, indefiro o pedido formulado pela contribuinte, para julgar o feito com os elementos disponíveis nos autos”.

Improcedente, portanto, a arguição de nulidade.

Análise do mérito

A discussão nos autos se inicia com Manifestação de Inconformidade pelo indeferimento de solicitação de compensação formalizada na PER/DCOMP nº 25599.00819.180707.1.3.04-4286, de 18/07/2007 (doc. fls. 003 a 011), por meio da qual o recorrente informou ter realizado pagamento a maior de CIDE Remessas, supostamente saneado por meio de DCTF Retificadora por ele registrada.

A denegação da solicitação formulada ocorreu por meio de Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Recife (PE) (DRF/Recife), no qual, baseando-se em dados constantes de seus sistemas informatizados, a unidade constatou que o pagamento informado teria sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos relativos ao PA encerrado em 30/04/2006.

O Acórdão recorrido julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo hígida a não homologação do direito creditório pleiteado, fundamentando-se a decisão sob os argumentos de que a notificação da não homologação do despacho decisório, “*primeiro ato escrito praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, implica a perda da espontaneidade para retificar as declarações apresentadas*” e que “*a retificação da DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a tributos em relação aos quais a pessoa jurídica haja sido intimada de início de procedimento fiscal*”.

Em que pese os argumentos expostos pela Recorrente, razão não lhe assiste. A razão está com a decisão recorrida.

Inicialmente, cumpre-nos destacar que a retificação da DCTF, para demonstrar a diferença entre valor confessado e recolhido, não é condição prévia para a transmissão da DCOMP. Também não é ato que cria, *per si*, o direito de crédito do contribuinte.

Nem a legislação, nem as normas da RFB que regulavam a matéria e nem os próprios programas informatizados geradores da declaração instruíam o contribuinte a retificar a DCTF como condição para a transmissão do pedido de ressarcimento ou declaração de compensação ou exigiam tal providência como condição de admissibilidade do ressarcimento ou da compensação. Nesse sentido, o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 2015, expressamente esclarece que “*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*”.

Não obstante, como assevera o Acórdão da DRJ, o Despacho Decisório, quando de sua emissão anteriormente à promoção da retificação da DCTF pelo recorrente, estava materialmente correto, visto que não havia saldo de crédito disponível para amparar o pedido de compensação, quando da formulação da PER/DCOMP.

A recorrente defende que é detentora de crédito apurado de CIDE recolhido a maior em 15/05/2006, relativos a operações de remessa ao exterior de *royalties* pela cessão de direitos

de uso de programas de computador e pela contraprestação de serviços técnicos e administrativos, recolhimentos estes que foram realizados desde o ano-calendário de 2004.

No mérito, o que se discute é o suposto recolhimento a maior da CIDE incidente sobre a remessa ao exterior de recursos, pela aplicação do art. 2º da Lei nº 10.168/2000. A contribuição que se supõe ter sido recolhida a maior foi criada e regulamentada pela Lei nº 10.168/2000. Até 2006, a incidência da contribuição ocorria tanto nos casos em que a pessoa jurídica era detentora de licença de uso, quanto nos casos de aquisição de conhecimentos tecnológicos.

Somente em 2007, com a edição da Lei nº 11.452/2007, foi acrescentado o § 1º-A ao art. 2º da Lei nº 10.168/2000, para restringir o campo de incidência da CIDE apenas à remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, quando tais operações envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

De volta aos autos, vê-se que a Manifestação de Inconformidade que deu início ao contencioso foi instruída somente com cópias do Despacho Decisório, DARF e DCOMP, desacompanhados dos documentos e elementos de prova necessários à comprovação da certeza e liquidez do crédito, como assevera a decisão recorrida.

Não foram carreados quaisquer elementos que apontassem, sequer, a natureza do indébito ou os contratos que ampararam as remessas ao exterior, bem como a respectiva escrita contábil e fiscal e os documentos a ela inerentes apontando o recolhimento indevido ou a maior.

Mesmo após o Acórdão de Manifestação de Inconformidade, já em sede de Recurso Voluntário, a recorrente limitou-se a novamente arguir a nulidade do Despacho Decisório e a pugnar pela realização de diligências, sem trazer novamente qualquer elemento de prova que apontasse para liquidez e certeza de seu direito ao crédito.

Ora, por duas vezes teve a recorrente a oportunidade de carrear aos autos todos os elementos de prova de que dispunha, o que não fez em momento algum.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido e, ainda, que a prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia. Estas decisões estão amparadas:

i) na legislação tributária, que dispõe que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984³) e que a compensação de débitos tributários

³ Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos do interessado perante a Fazenda Pública (art. 170 do CTN⁴);

ii) na lei que trata do processo administrativo tributário federal, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada sua impossibilidade por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores (art. 16, §4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972⁵);

iii) no art. 373 da Lei n.º 13.105/2015⁶, aplicável subsidiariamente ao caso, que determina que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de direito.

Tomo como exemplo o Acórdão da CSRF n.º 9303-005.226, sessão de 20 de junho de 2017, de relatoria da i. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, cuja ementa reproduzo, *verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/11/2002

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROVA DO INDÉBITO.

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é condição para a homologação das compensações. No entanto, referida declaração

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei n.º 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983.

⁴Art. 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.

⁵ 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.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

⁶ 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.

§ 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.

(...)

não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, com a retificação das informações deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, a fim de comprovar ser líquido e certo o indébito tributário pleiteado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 14/11/2002 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, 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 interessado.

Peço licença para agregar aos meus argumentos os fundamentos utilizados pela i. Conselheira Relatora designada, em seu voto condutor naquele Acórdão (grifei):

“Embora se entenda que a apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é uma condição para a homologação das compensações, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, quando da sua apresentação, deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, providência não adotada no caso em exame.

De outro lado, no que concerne ao ônus da prova da certeza e liquidez do crédito tributário, deve-se ter claro que, pelo princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o julgador tem o poder-dever de buscar o esclarecimento dos fatos, adotando providências no sentido de conduzir o processo à busca da verdade real dos fatos.

No entanto, 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”.**

De outra feita, é cediço que este E. Tribunal tem até flexibilizado texto seco da norma, permitindo que sobrevenham documentos complementares que comprovem a existência do crédito. Como dito linhas acima, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do sujeito passivo, é papel do julgador solicitar documentos de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte.

No caso dos autos, como visto, a recorrente em momento algum desincumbiu-se de seu dever de trazer os necessários elementos de prova, aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada no recurso e a proposta de conversão do julgamento em diligência, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche