



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.915729/2009-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.344 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de junho de 2019
Recorrente TIM CELULAR S.A. (SUCESSORA DA TIM NORDESTE S/A E INCORPORADA PELA TIM S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

ANÁLISE DAS PROVAS PELO JULGADOR. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDENTE.

Não há que se falar em ofensa aos princípios da verdade material, estrita legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, quando a autoridade julgadora apreciou as provas dos autos e não encontrou elemento capaz de infirmar débito constituído.

DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade do auto de infração: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação.

Quando a decisão administrativa encontra-se devidamente motivada, com descrição clara dos fundamentos fáticos e jurídicos, não há que se falar em violação à ampla defesa e contraditório, sobretudo quando resta demonstrado que o sujeito passivo atacou, em seus recursos, os fundamentos da decisão

**PRODUÇÃO DE PROVAS E JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.
INEXISTÊNCIA DE AMPARO LEGAL.**

Na ausência de elementos que configurem alguma das três hipóteses elencadas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, inexistente amparo legal para o acatamento de produção de provas e juntada de documentos em momento posterior à apresentação da impugnação.

Não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em sede de impugnação. Procedimentos de diligência ou de perícia não se afiguram como remédios processuais destinados a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP, no qual o interessado indica crédito de pagamento indevido ou a maior de CIDE – Remessas ao Exterior, para compensação de débito próprio.

Em análise do PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório eletrônico, o qual não homologou a compensação declarada, pois o crédito indicado já havia sido utilizado integralmente para a extinção de débito constituído.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo sustentou, em preliminar, falta de fundamentação e motivação do despacho decisório, implicando violação ao contraditório e ampla defesa. No mérito, a manifestante aduziu, em síntese, que erro no preenchimento de DCTF não pode alterar a realidade dos fatos, qual seja, de que é credora da Fazenda Nacional no que se refere aos recolhimentos efetuados entre 2004 a 2007. Sustentou, ainda, que os créditos utilizados na compensação são facilmente comprovados por meio de todos os documentos fiscais já apresentados, cabendo ao Fisco proceder à profunda análise da compensação efetuada, para que não se configure enriquecimento sem causa do Estado.

A 2ª Turma da DRJ em Recife rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, negou provimento à manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, que não restaram comprovadas nos autos a certeza e a liquidez do crédito alegado.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e sustenta, em síntese,

- (i) preliminarmente, a falta de fundamentação do despacho decisório, fato que representaria afronta ao contraditório e à ampla defesa, afigurando-se, assim, como nulo de pleno direito. Aduz, ainda, que houve violação aos princípios da estrita legalidade, verdade material, proporcionalidade e razoabilidade. Neste caso, alega que a decisão recorrida deixou de considerar a DCTF retificadora, a qual possui a mesma natureza da DCTF original, como prova de seu direito creditório. Sustenta, então, que a decisão recorrida deveria ter procedido à perícia ou diligência, a fim de se apurar sua escrita fiscal, sob pena de violação a diversos princípios, entre os quais, a verdade material e a estrita legalidade. Cita jurisprudência para embasar seus argumentos.
- (ii) no mérito, a correção do procedimento de compensação realizado. Neste contexto, a recorrente aduz:

36. Da análise do Acórdão recorrido é possível verificar que o fiscal optou por aferir a inexistência do direito creditório da Recorrente com base exclusivamente em telas internas de controle da apuração da Empresa, que espelham somente valores consolidados, o que torna impossível a verificação da regularidade da compensação realizada pelo contribuinte.

37. Isto é, optou o fiscal por deduzir a inexistência do crédito apontado pelo contribuinte, ignorando os demais documentos postos à sua disposição pela Recorrente, assim como outros recursos e procedimentos cabíveis.

38. Certo é que a utilização exclusiva do sistema interno da Receita não pode ser suficiente para comprovar todo o direito da Recorrente, mormente se a mesma possui outros documentos capazes de auferir o crédito declarado e que não foram vislumbrados pelas telas emitidas pela fiscalização.

39. Isto porque a pesquisa realizada deixou de considerar informações cruciais para o entendimento da compensação realizada.

40. *Data venia, causa espanto o fato do ilmo. Julgador de primeira instância ignorar o crédito claramente demonstrado e deduzido da análise de documentação já presente nos autos.*

41. *Além de não ter analisado a documentação juntada pela Recorrente, conclui-se que o Fisco optou por desconsiderar o crédito e o débito apontado pelo Contribuinte, não homologando a compensação analisando créditos e débitos não apontados pela Recorrente em sua PER/DCOMP ou DCTF.*

42. *Vale salientar o dever da Fiscalização de buscar a comprovação dos créditos do contribuinte constitui ônus também da Administração tributária, em homenagem ao princípio da verdade material, a busca de elementos, in verbis:*

"IRF - SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - PREJUÍZOS FISCAIS SUCESSIVOS – RESTITUIÇÃO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - APLICAÇÃO NOS PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO - A amplitude de poderes investigatórios conferidos à administração tributária, que caracterizam a busca da verdade material, deve ser aplicada em todos os tipos de procedimento, inclusive nos processos de restituição. Consequentemente, não tendo sido juntada aos autos prova importante para a restituição, é dever da autoridade tributária buscar a referida prova no âmbito da repartição ou pela intimação do sujeito passivo. Recurso provido." (grifou-se)

43. *Se tivesse agido dessa maneira, o ilustre fiscal teria adotado procedimento amparado pelo Conselho de Contribuintes.*

44. *Com efeito, os documentos juntados aos autos demonstram de forma cabal a procedência da compensação realizada pela Recorrente.*

45. *Resta evidenciada, portanto, que a análise da compensação realizada pela fiscalização não levou em consideração os créditos e débitos apontados pelo contribuinte em sua PER/DCOMP, o que resultou na equivocada conclusão de que inexistiria o crédito indicado pela Recorrente à regular compensação postulada.*

46. *Portanto, também no mérito é patente a necessidade de provimento que reconheça a improcedência dos supostos débitos fiscais combatidos, uma vez que sua exigência é afastada pela comprovação de existência suficiente de crédito pela Recorrente.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu PER/DCOMP, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de CIDE, período de apuração de **setembro de 2005**.

Em verificação fiscal do PER/DCOMP, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, uma vez que o pagamento indicado no PER/DCOMP já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito da contribuição declarada no período indicado no documento de arrecadação. Foi, então, emitido Despacho Decisório (fl. 7) ¹ cuja decisão não homologou a compensação declarada.

Cientificado da decisão, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, na qual sustentou, em síntese, a nulidade do despacho decisório, por falta de fundamentação e motivação, o erro no valor devido de CIDE informado na DCTF original, tendo aduzido que a DCTF retificadora teria trazido o valor correto, e a necessidade de diligência para a apuração de sua escrita fiscal.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório. Em preliminar, a decisão recorrida afastou o argumento de nulidade do despacho decisório, buscando demonstrar que a fundamentação do despacho foi suficientemente clara e objetiva, permitindo ao sujeito passivo o exercício da ampla defesa e contraditório – fato que teria sido confirmado na própria manifestação de inconformidade, na qual a manifestante expressa, com clareza, conhecimento acerca do motivo de não homologação da compensação, qual seja, o pagamento indicado como fonte do direito creditório havia sido utilizado integralmente para a extinção de débito declarado em DCTF original, tendo a manifestante, inclusive, procedido à retificação do referido débito. No mérito, o colegiado *a quo* entendeu, em síntese, que a recorrente não logrou demonstrar o direito creditório alegado, em especial, o valor apurado da CIDE do período **09/2005**, não tendo sido juntados quaisquer elementos da escrituração contábil e fiscal para comprovar o débito retificado, afastando, na ocasião, o pedido de diligência – por não atender aos requisitos estabelecidos pelo processo administrativo fiscal.

Passo à análise dos argumentos trazidos no recurso.

PRELIMINARES

No tocante à **preliminar de nulidade do despacho decisório**, entendo que a decisão recorrida foi precisa em seus fundamentos. Explico.

¹ Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Compulsando o despacho decisório, observa-se que aquela decisão exprime, de forma clara, os fundamentos fáticos e jurídicos que levaram à não homologação da compensação então analisada: o suposto crédito - decorrente do pagamento efetuado por meio de documento de arrecadação (DARF) atinente à CIDE do período de apuração **09/2005** - foi integralmente utilizado para a extinção do correspondente débito de CIDE, declarado em DCTF, não restando qualquer saldo creditório para a compensação pretendida.

Tal motivação do despacho decisório é tão clara que o sujeito passivo demonstrou plenamente compreendê-la ao (i) retificar a DCTF atinente ao referido débito de CIDE e (ii) se defender, com argumentos específicos, diretamente direcionados ao fundamento da decisão de não homologação.

Não vislumbro, desse modo, qualquer vício no despacho decisório. Em tal decisão, consta fundamentação objetiva e inteligível da não homologação da compensação, com descrição precisa dos fatos ocorridos e das normas jurídicas aplicáveis ao caso.

Em casos como o presente, nos quais a decisão administrativa se apresenta minuciosa, com fundamentos claros e suficientes, não há que se falar em ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa. No caso concreto, a partir do despacho decisório atacado, pôde a recorrente compreender plenamente a razão do indeferimento da compensação declarada, tendo atacado diretamente os fundamentos e motivos do indeferimento da compensação pleiteada, de sorte que se mostra improcedente a alegação de cerceamento de defesa.

Em síntese, não há que se cogitar em nulidade das decisões administrativas: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do contencioso administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, e clara compreensão, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos (fáticos e normativos) da decisão.

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto à alegação de que a decisão recorrida teria violado diversos princípios, entre os quais, a verdade material e a estrita legalidade. Explico.

Em suma, a recorrente sustenta que a DCTF retificadora possui a mesma natureza da DCTF original, sendo apta para comprovar seu direito creditório. Aduz que a simples ocorrência de erro na declaração original não é suficiente para afastar seu direito creditório, impondo-se à autoridade administrativa a busca pela verdade material. Essa busca teria sido frustrada pelo colegiado de primeira instância, uma vez que furtou-se à realização de diligência ou perícia, sustentando o entendimento de que recairia sobre o sujeito passivo o ônus da prova. Neste ponto, a recorrente cita jurisprudência administrativa para reforçar seus argumentos. Argumenta que, sob o prisma da estrita legalidade, verdade material, razoabilidade e proporcionalidade, o entendimento do acórdão recorrido, segundo o qual a mera declaração retificadora não é suficiente para demonstrar o valor do débito nela indicado, deveria levar à realização de diligência, a fim de se apurar os fatos que deram origem à cobrança.

Compulsando a decisão recorrida, observa-se que o colegiado *a quo* entendeu que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório. Segundo o colegiado de primeira instância, não foram apresentados, junto à impugnação, documentos hábeis a demonstrar o crédito pleiteado, em especial, o valor do débito de CIDE do período de **09/2005**, cujo pagamento resultaria no direito creditório indicado na declaração de compensação.

Nesse contexto, observa-se que o aresto recorrido assume, corretamente, que o ônus da prova recai sobre a manifestante, de maneira que a não comprovação do direito creditório, no momento da impugnação, deve ensejar a negativa de provimento por parte do órgão julgador. Além disso, o aresto recorrido pressupõe que, no âmbito das compensações, a mera apresentação de declarações é insuficiente para a demonstração do direito creditório: necessário se faz a apresentação de escrituração contábil e fiscal com documentos que a suportem para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

Tendo em mente tais observações, não vislumbro qualquer nulidade na decisão recorrida. Com efeito, não há que se falar em ofensa ao princípio da verdade material, estrita legalidade, proporcionalidade ou razoabilidade, quando a decisão recorrida se volta à análise dos elementos dos autos e conclui, após valorá-los, que não há prova suficiente do crédito alegado.

Analisando os autos, observa-se que a recorrente realmente não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), escrituração contábil-fiscal nem documentos que a suportem aptos a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado. Dos elementos dos autos, não há como afirmar a disponibilidade do crédito pleiteado, em especial, não há como atestar o valor do débito de CIDE informado na DCTF retificadora.

Como bem assinalou o acórdão recorrido, a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito, de maneira que sua comprovação se revela pressuposto fundamental para a concreção da compensação.

Nesse contexto, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, como dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

No caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)

§ 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 nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Tendo se eximido de apresentar quaisquer elementos probatórios para demonstrar suas alegações e, sobretudo, comprovar o valor de CIDE no período de apuração contestado, entendo que não assiste razão à recorrente, devendo prevalecer, neste aspecto, a decisão recorrida.

No tocante à alegação de que o colegiado de primeira instância deveria proceder à diligência ou perícia, entendo que não assiste razão à recorrente, uma vez que todas as provas documentais deveriam ter sido apresentadas no momento da manifestação de inconformidade, sobretudo quando as provas consistem em escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

Sublinhe-se, a propósito, que o pedido de diligência, realizado na manifestação de inconformidade, foi para que fosse examinada a escrita fiscal da impugnante. Ocorre que nem mesmo os registros contábeis e fiscais foram apresentados então pela impugnante, afigurando-se descabido o pedido de diligência.

Naturalmente, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. A realização de diligência ou perícia não serve, entretanto, para suprir prova que deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade: perícia ou diligência não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Nesse prisma, há que se observar que existem regras processuais claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. Nesse contexto, a aplicação de princípios como aquele do formalismo moderado ou da verdade material não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, razoável duração do processo e segurança jurídica.

Ademais, como asseverou, de forma correta, o aresto recorrido, o pedido de diligência formulado não atendeu aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72, de maneira que foi considerado, de forma correta, como não formulado.

MÉRITO

Apesar da ausência de provas na manifestação de inconformidade, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a impugnação - como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, dando ensejo, assim, à exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72.

Não obstante, observa-se que a recorrente não apresentou, junto ao recurso voluntário, qualquer documento para demonstrar a apuração da CIDE do período de **setembro de 2005**, mesmo após a decisão recorrida ter assinalado a necessidade de comprovação, com documentos hábeis e idôneos, do direito creditório alegado.

Da análise dos autos, verifica-se que não há provas para (i) confirmar a veracidade das informações prestadas na DCTF retificadora, tornando-a apta a infirmar o débito de CIDE regularmente constituído na DCTF original e assumido no despacho decisório, nem para (ii) atestar a devida escrituração contábil do pagamento indevido e da compensação declarada.

Quanto à confirmação do valor devido a título de CIDE – objeto da retificação, a recorrente poderia ter apresentado, por exemplo, o Razão da conta CIDE a Recolher (juntamente com suas contrapartidas), a fim de demonstrar a apuração da CIDE no referido período e, assim, infirmar o débito regularmente constituído na DCTF original.

A recorrente restringiu-se, todavia, a alegar que houve erro, sem ter, ao menos, explicado qual a razão do erro ou qual o motivo da diferença de apuração no débito de CIDE cujo pagamento teria sido indevido ou a maior.

Registre-se, ademais, que não há, nos autos, quaisquer elementos que comprovem a escrituração das operações atinentes (i) **ao pagamento indevido** e (ii) à **própria compensação** em análise - tal escrituração se mostra fundamental para aferição da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado.

Neste caso, a recorrente poderia ter apresentado o Razão da conta CIDE a compensar, a fim de comprovar o lançamento do suposto **pagamento indevido** - lançamento a crédito na conta de despesas atinente à CIDE e lançamento a débito na conta do ativo CIDE a compensar - e da **compensação declarada** - lançamento a crédito na conta de CIDE a compensar e lançamento a débito na conta do passivo do tributo cujo débito foi objeto da compensação.

Sublinhe-se que, em casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação do valor do tributo constituído em DCTF, o mínimo que se espera é que aquele que alega erro demonstre, com a apresentação da escrituração contábil-fiscal e seus documentos de suporte, qual a apuração correta.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães