



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.902219/2011-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.755 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente CARLOS A M OLIVEIRA COMERCIO DE INSUMOS AGROPECUARIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A compensação de créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez, cujo ônus é do contribuinte. A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará não homologação da compensação pela ausência de provas documentais, contábil e fiscal que lastreie a apuração, necessárias a este fim. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado 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 a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade, que julgou improcedente o pleito da Recorrente de reconhecimento de direito creditório.

Por bem retratar a narrativa fática, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório nº rastreamento 941302212, emitido eletronicamente em 05/07/2011, referente ao PER/DCOMP nº 33537.04979.080507.1.3.04-9344.

A declaração de compensação, gerada pelo programa PER/DCOMP, foi transmitida com o objetivo de compensar direito creditório correspondente a(o) COFINS – Código de Receita 2172, do período de apuração Agosto/2004, no valor original na data de transmissão de R\$ 3.852,76, representado por Darf recolhido em 15/09/2004, no montante total de R\$ 11.042,32.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito 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. Assim, diante da inexistência do crédito, não se homologou a compensação declarada.

Como enquadramento legal citou-se: art. 165 e 170 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificado do Despacho Decisório em 20/07/2011 (fl. 16) o interessado apresenta, em 19/08/2011, manifestação de inconformidade alegando o que se segue:

- As contribuições para o Pis e Cofins foram recolhidas sobre a receita bruta originada da venda de diversos produtos agrícolas.
- Ao realizar uma auditoria interna, durante o ano-calendário de 2007, verificou-se que a Recorrente incluía na base de cálculo das **contribuições receitas de vendas de produtos tributados à alíquota zero**, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.
- Considerando a quantia já paga pela empresa, restou constituído um indébito tributário de sua titularidade no valor original de R\$ 10.805,98, compensado através da DCOMP em análise.
- Todavia, a compensação declarada não foi homologada pela autoridade administrativa, sem intimação prévia ao sujeito passivo.
- No momento do preenchimento do PER/DCOMP, a Recorrente não apresentou a DCTF Retificadora, por não vislumbrar na IN 600/2005 qualquer exigência para apresentá-la juntamente com o pedido de compensação.
- A Reclamante incorreu em mero vício procedimental, em culpa concorrente com a RFB que nada fez para adverti-lo quanto à falta de apresentação de DCTF Retificadora, necessária à validação de seu crédito.
- A Reclamante, ao tomar conhecimento da falha procedimental em que incorreu, corrigiu-a, de logo, para retificar a DCTF ao real valor devido de R\$ 236,34.
- Ao indeferir a compensação a Delegacia da Receita Federal desconsiderou direito subjetivo da Recorrente, comprovado através de documentos idôneos, fazendo

prevalecer o esteio processual sobre a verdade material, subtraindo, assim, um crédito de direito do sujeito passivo.

- A Instrução Normativa n.º 786, de 19 de novembro de 2007, foi publicada após a realização do PER/DCOMP e não pode retroagir para reger fatos praticados em períodos anteriores.
- Sendo assim, não há que se alegar que o sujeito passivo não poderia se apropriar de crédito pago a maior ao Erário, por lhe faltar espontaneidade, vez que ele mesmo iniciou o procedimento administrativo de compensação, instando a administração a manifestar-se.
- A Contribuinte realizou todos os atos administrativos para garantir a compensação, olvidando-se apenas de um, que já foi devidamente sanado com a retificação da DCTF.
- A natureza da DCTF retificadora se coaduna com as razões da Contribuinte posto que, “a DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados”.
- À vista do exposto, deve-se reconhecer a inaplicabilidade do art. 11, § 2º, III da Instrução Normativa 786/2007, para reconhecer o direito creditório da Reclamante.
- Por fim, requer o acolhimento da manifestação de inconformidade apresentada, com a consequente reforma do despacho decisório e homologação da compensação.

É o relatório.

A DRJ de Belo Horizonte julgou improcedente a manifestação de inconformidade com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004

AUSÊNCIA DE PROVAS DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. COMPENSAÇÃO INDEFERIDA.

Na ausência de provas, a DCTF retificadora não pode ser considerada instrumento hábil para conferir certeza ao crédito indicado na declaração de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Não satisfeita a Recorrente socorre-se a este Conselho e reitera suas razões com a alegação de que é detentora do crédito pois realizou a retificação da DCTF, bem como cita o princípio da verdade material, não acrescenta nenhuma prova aos autos e por fim requer que:

Diante de tudo quanto exposto acima, a Recorrente requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para REFORMAR o Acórdão n.º. 02-58.168, lavrado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ de Belo Horizonte-MG, e homologar definitivamente o procedimento de compensação levado a cabo pela empresa Recorrente através do PER/DCOMP n.º. 33537.04979.080507.1.3.04-9344.

Subsidiariamente (princípio da eventualidade), com fundamento nos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, a Recorrente requer seja dado

provimento ao presente recurso para ANULAR o Despacho Decisório prolatado pelo limo. Auditor Fiscal, cuja emissão data de 05/07/2011, bem como todos os atos posteriores, convertendo o julgamento em diligência, na forma do artigo 76, c/cut, da Instrução Normativa RFB nº. 1.300/2012, para que os autos retornem à Delegacia da Receita Federal de origem a fim de que esta proceda à análise da compensação levando em consideração a DCTF Retificadora transmitida pela Recorrente em 19/11/2009, bem como - caso entenda pertinente - analise o procedimento à luz da escrituração contábil fiscal da contribuinte.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

A controvérsia pode ser resumida nas razões da não homologação do pedido de compensação de créditos de COFINS postulado pela recorrente por meio de pedido de ressarcimento/compensação.

No caso em análise, a Recorrente compensou créditos de COFINS com débito de IRPJ relativo ao 1º Trimestre de 2007, conforme DARF anexado ao processo.

A negativa de homologação do pedido de ressarcimento se deu pela ausência de créditos disponíveis para a compensação requerida, visto que a apuração fiscal levou em consideração as declarações transmitidas pelo contribuinte a época do pedido de compensação, tendo o contribuinte as retificado apenas após o envio da PER/DCOMP.

Nesse sentido, após o despacho decisório foi protocolada a manifestação de inconformidade informando a retificação da DCTF, que foi julgada improcedente pela DRJ pela ausência de provas e ainda assim, ao apresentar o Recurso Voluntário o contribuinte invoca o princípio da verdade material, contudo, não acrescenta nenhum elemento probatório do seu alegado direito.

Primeiramente, no tocante à questão da preclusão probatória, entendo que não há que se falar em obrigatoriedade de diligência, visto que todas as provas documentais devem ser apresentadas no momento da impugnação, nos termos do artigo 16 do Decreto n.º 70.235, vejamos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

O órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Descabe, entretanto, a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade: procedimento de diligência não se afigura 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, segurança jurídica, economicidade, entre outros.

Assim, no caso dos autos, toda a análise acerca da procedência (ou não) do crédito tributário pleiteado deve ser realizada com base na prova documental juntada na manifestação de inconformidade.

No que se refere a retificação da DCTF, entendo não ser imprescindível para a apreciação do direito creditório da recorrente. Dessa maneira, a falta de retificação ou a retificação indevida de DCTF (assim como de DIPJ e DACTON) não é suficiente para afastar a apreciação do mérito de eventual erro no valor da contribuição informado na DCTF original, desde que se encontre nos autos outros meios de provas do direito alegado.

A questão que se configura nos autos é que em que pese a DCTF tenha sido retificado após a transmissão da DCOMP, a recorrente não apresenta outros meios de provas do que o levou ao entendimento de que há créditos a serem ressarcidos, tanto que a na DIPJ do ano-calendário de 2004 entregue pela contribuinte foi declarado o valor devido da contribuição igual ao valor informado na DCTF original, e isso faz com que a apresentação do DARF recolhido e da DCTF retificada sozinhos sejam insuficientes para o convencimento deste julgador.

No meu entendimento, para validar as afirmações do recorrente, deve-se verificar se há nos autos provas suficientes de que o crédito reclamado existe, pois assim determina o CTN:

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.

Créditos líquido e certos, por óbvio, são aqueles comprovados, especialmente quando contestados dentro de um processo, seja ele judicial ou administrativo.

Conforme relatado e destacado acima, o julgador de piso entendeu que a DCTF retificada após a transmissão da DCOMP não constitui prova, bem como não tem força de convencimento. O contribuinte por sua vez não apresentou provas de sua apuração que pudessem convencer o julgador que o recolhimento a maior foi apenas um erro na apuração e com isso, deixou de apresentar a apuração dos produtos beneficiados que alega ser a origem do crédito.

Com efeito, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie, pertinente ao tributo gerador do crédito alegado.

Desta forma, não há, nos autos, os registros contábeis dos lançamentos de apropriação e baixa dos créditos de COFINS - vinculados as **receitas de vendas de produtos tributados à alíquota zero**, neste caso, deveria ter sido apresentado o Razão da conta **COFINS a compensar** (e suas contrapartidas).

Importa destacar que incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...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."

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidos às partes.

O ônus da prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a reunião de suas informações na escrituração contábil-fiscal, pertinentes ao tributo em análise, seriam indispensáveis para um convencimento.

Modernamente defende-se a divisão do ônus *probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito¹, assim leciona:

Quando um determinado fato é afirmado, **cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele**, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.(grifei)

Diante da complexidade de um processo de compensação tributária o recorrente deve se preocupar em formar o convencimento do julgador de forma que este seja capaz de fazer presunções simples, aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda²:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um ato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, após, conhecida a existência de um dos dois, presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas. (grifei)

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte comprovação adequada da certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Por fim, no que se refere a alega nulidade do despacho decisório, melhor sorte não assiste ao recorrente eis que a legislação, Decreto n.º 70.235, é expressa quanto aos motivos de nulidade, conforme abaixo transcrevo:

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.

Não vislumbro nos autos nenhuma situação que se assemelhe ao disposto acima, de forma que nego provimento ao pedido recursal.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a não homologação das compensações.

¹ CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

² CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III, p. 139

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa