



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.720981/2009-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.445 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente ESDEVA INDUSTRIA GRAFICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

PRELIMINAR DE NULIDADE

A decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou à legislação fiscal.

DCOMP NÃO HOMOLOGADA. 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 rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(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), Vinícius Guimarães, Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade prolatado pela 1ª Turma de Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora. A questão de fundo que motivou a irresignação da Recorrente ampara-se em Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório, referente ao 10640.000089/2003-83.

Por bem descrever a realidade dos fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata-se de Declaração de Compensação Eletrônica – DCOMP nº [...]5020, transmitida em 03/10/2006, retificadora da transmitida em 14/01/2004, cujo objeto é a compensação de débito nela declarado, com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior que tem origem no processo administrativo de Declaração de Compensação nº 10640.000089/200383, no valor de R\$ 9.914,71.

A DRF/Juiz de Fora/MG emitiu Despacho Decisório no qual não homologou a compensação pleiteada, sob o argumento de que o crédito utilizado no processo nº 10640.000089/200383 foi insuficiente para a compensação do débito declarado gerando um saldo devedor igual a R\$ 100.338,11, valor este que passou a integrar o parcelamento especial, PAEX 130, em 27/09/2006 (doc. de fls. 34), e que não está quitado, conforme doc. de fls. 34v.

O contribuinte apresenta Manifestação de Inconformidade na qual alega, em síntese:

que, ao apurar a Cofins relativa a dez/2002, compensou este débito com créditos passíveis de compensação por meio do processo 10640.000089/200383.

Porém, antes mesmo de qualquer decisão sobre este procedimento, observou que aquela compensação havia sido feita com equívoco, eis que os débitos compensados foram informados em valores acima (R\$9.914,71) dos que realmente deveriam ser pagos conforme declarado em DCTF;

Que foi surpreendido ao receber o Despacho Decisório que, sem maiores fundamentos sobre a origem do entendimento nele externado, indeferiu a compensação relativa à Cofins;

Que não há divergências nas informações constantes da DCTF e DIPJ apresentadas pelo contribuinte e estas estão em perfeita consonância quanto à existência e valor do crédito utilizado na compensação ora debatida; Não pode a autoridade julgadora furtar-se à análise de tais documentos para formar sua convicção;

Que dados importados de outros processos, sem que em torno deles tenha se aberto devido contraditório, não podem ser isoladamente tomados em conta para ceifar o direito do contribuinte; Além disso, no processo administrativo

busca-se a verdade real, devendo o julgador investigar todos os elementos que possam influir no seu convencimento;

Que o Despacho Decisório deve ser declarado nulo, haja vista que não possui fundamentos necessários para a não homologação da compensação realizada por meio da DCOMP [...]5020, ofendendo os princípios da publicidade, do contraditório e da ampla defesa;

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2003

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

O crédito informado em compensação deve se revestir dos requisitos de certeza e liquidez exigidos pela legislação tributária o que não se verifica quando em sua composição constar débito cuja compensação não foi homologada e posteriormente foi parcelado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Contra o acórdão foi interposto o presente Recurso Voluntário, no qual se alega existência de crédito a ser compensado, que a DRJ equivocou-se a entender pela ausência de liquidez e certeza do crédito alegado, além de pugnar pela nulidade da decisão em razão de suposto cerceamento da ampla defesa por terem sido analisadas provas do PAF 10640.000089/2003-83 no qual a Recorrente é parte. Ao fim pede a procedência do Recurso.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

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

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente sustenta preliminar de nulidade do acórdão proferido pela instância de piso sob o argumento de que o uso de provas produzidas no PAF 10640.000089/2003-83, que dizem respeito ao mesmo período de apurado em debate, seria afronta ao princípio da ampla defesa capaz de nulificar todo o procedimento administrativo.

De início, vale mencionar que tanto no PAF 10640.000089/2003-83 quanto nos presentes autos, pela natureza do direito em debate – apuração de crédito a compensar – o ônus probatório recai sobre quem do direito se aproveita. Portanto, em ambos os casos, o agente produtor de provas é o próprio contribuinte. As provas produzidas no PAF em referência foram por ele juntadas aos autos e não se vislumbra qualquer hipótese de cerceamento a ampla defesa, vez que a Recorrente não se defende, mas busca obter do Fisco um direito.

Entendo que a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou à legislação fiscal. Tendo em vista o brocardo jurídico de que ninguém poderá beneficiar-se de nulidade a que deu causa, descabida a pretensão da Recorrente de desejar anular o acórdão recorrido por usar provas fornecidas por ele próprio.

Em esdrúxulo caso de aceitação da nulidade arguida, por observância a isonomia, este conselho deveria anular ambos os procedimentos. Contudo, meu convencimento não perfilha para a direção que pretende a Recorrente.

No caso em tela não se afere qualquer prejuízo que justifique a decretação de nulidade do acórdão recorrido, vez que respeita a forma legal e expressa o convencimento jurídico dos julgadores. Ademais, quando da interposição do Recurso Voluntário, toda matéria é devolvida a este Conselho, de modo que o devido processo legal não fora maculado.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

DA COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA

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.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pelo 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 assevera o artigo 170:

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.

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.

A Recorrente transmitiu eletronicamente a DCOMP tendo indicado a existência de crédito de COFINS relativa ao PA dezembro/2002. A Recorrente compensou este débito com créditos passíveis de compensação por meio do PAF 10640.000089/200383. Porém, foi informado em valor superior ao declarado em DCTF (R\$9.914,71), fato que lhe gerou saldo devedor posteriormente incluído no parcelamento PAEX 130, em 27/09/2006. Pela própria natureza do instituto do parcelamento, os débitos nele incluídos são confessados de forma irretratável, de modo que não resta saldo credor à Recorrente.

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:

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 repetição de indébito/ressarcimento.

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 compreendido e elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Valiosas as lições sobre prova do notável processualista italiano Francesco Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Regressando aos autos, a Recorrente apresentou não apresenta elementos probatórios suficientes para demonstrar que houve erro do Fisco por não homologar o crédito pleiteado.

Tanto no Despacho Decisório quanto no Acórdão de Manifestação de Inconformidade foi identificado que o direito creditório da Recorrente é inexistente, vez que a adesão ao parcelamento é meio de confissão irretratável de débito. Tendo em vista que não foi produzida nenhuma prova sobre nulidade do parcelamento, não há que se fala em direito creditório no PA dezembro/2012.

Pela avaliação probatória que faço dos autos, os documentos trazidos pela Recorrente não aclaram a dúvida suscitada e não logrou êxito em demonstrar o que alega com os elementos probatórios adequados, não subsistindo sequer dúvida em relação ao acerto das decisões do Fisco.

Tenho por entendimento que, se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade recolhimento a maior, certamente poderá demonstrar documentalmente o suposto erro no preenchimento da DCTF e, por via de consequência, convencer os julgadores de que, de fato, o recolhimento indevido existiu. 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.

Portanto, visível que a Recorrente optou, deliberadamente, por trazer apenas documentos sem força probante, em todos os PAF sob apreciação, para sustentar seus argumentos, razão pela qual não há reparos a serem feitos no acórdão recorrido.

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para afastar a preliminar suscitada e no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva