



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.911394/2012-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.660 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de outubro de 2019
Recorrente BAGLEY DO BRASIL ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

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 no recurso 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.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-000.660 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10830.911394/2012-56

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora.

A controvérsia dos autos gravita sobre suposto direito creditório de COFINS no PA novembro/2009. Alega a Recorrente que, no período em referência, apurou crédito de COFINS na monta de R\$ 23.018,39 referente a pagamento efetuado a maior. Transmitiu Dcomp, que não foi homologada pelo despacho decisório de fl. 15.

Inconformada insurgiu-se por manifestação de inconformidade alegando, em apertada síntese, ser detentora do crédito por ter emitido e recolhido DARF a maior. A DRJ pronunciou-se nos termos abaixo transcritos:

Trata o presente processo da DCOMP eletrônica nº 24869.53134.250311.1.3.04-0692, transmitida com objetivo de declarar a compensação do(s) débito(s) nela apontado(s), com crédito proveniente de pagamento indevido ou a maior no valor de R\$ 23.018,39 de COFINS – 6912 relativo a DARF no valor total de R\$ 315.417,39 recolhido em 24/12/2009.

A matéria foi objeto de análise dos elementos constitutivos do crédito pretendido e, após as referidas verificações, foi proferida decisão por intermédio do Despacho Decisório eletrônico que concluiu:

... 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.

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Regularmente cientificada do Despacho Decisório, por via postal, a contribuinte protocolou suas contra-razões.

A instância *a quo* julgou improcedência a manifestação de inconformidade em acórdão cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 24/12/2009

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

A inexistência de direito creditório impede a homologação da compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 24/12/2009

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pela interessada, cabe a esta o ônus de comprovar a existência do crédito pretendido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em Recurso Voluntário a contribuinte reiterou as razões apostas na manifestação de inconformidade, além de suscitar nulidade por cerceamento de defesa, requerer produção de prova pericial e, ainda, afirma da necessidade de socorrer-se à verdade material. Trouxe anexos os documentos de fls. 200/352 entre os quais constam DACON, livro de apuração de IPI e registro de apuração de IPI.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

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

1 Sobre Compensação De Créditos Tributários

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

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

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

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

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

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 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 asserta 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 descrita no relatório, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior. Pela análise dos documentos juntados, a DRJ não identificou qualquer direito creditório.

2 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, não existem elementos, provas ou indícios que provoquem o mínimo de dúvida sobre a atividade do Fisco ao não homologar o crédito pleiteado.

Tenho por entendimento que, se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade recolhimento a maior, certamente poderá demonstrar documentalmente a correta base de cálculo e o indevido recolhimento de PIS. 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.

Em homenagem ao princípio da verdade material e considerando que, no despacho eletrônico, a recorrente não tem o detalhamento da controvérsia para trazer aos autos os corretos documentos, aceita-se a exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72.

Ainda assim, após detida análise dos autos, é possível verificar que a recorrente não apresentou, junto ao recurso voluntário, escrituração contábil-fiscal suficiente para comprovar recolhimento a maior a título de PIS. Não obstante, sua atitude limitou-se a formular alegações gerais, sem demonstrar as questões de direito que embasavam seu indébito. Também não se preocupou em participar da instrução processual, pois não apresentou nenhum documento probatório no momento processual devido.

Sobre os documentos trazidos em Recurso Voluntário, tenho que livro de escrituração de IPI, registro de escrituração de IPI e DACON não são documentos aptos a demonstrar direito creditório de PIS. Caberia a Recorrente trazer aos autos Livro Razão/Diário com os lançamentos do período de apuração.

Para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que a recorrente apresente declarações retificadoras, mas na escrituração contábil apontar em cada conta/subconta o recolhimento indevido, apresentar demonstrativo de apuração das contribuições sociais contrastando o cálculo original com o retificado, identificando as rubricas de despesas que foram alteradas para reduzir o tributo devido, apontando na escrituração contábil-fiscal as evidências da existência do crédito para formar o convencimento da Autoridade Julgadora.

3 Da nulidade por cerceamento de defesa

A Recorrente sustenta preliminar de nulidade sob o argumento de que não fora intimada a produzir as provas suficientes a demonstrar o seu direito. Em suma insurge-se contra o ônus probatório e seus efeitos, de modo que seria capaz de nulificar todo o procedimento administrativo. Entendo que a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo prejuízo ao contribuinte ou à legislação fiscal.

No caso em tela não vislumbro prejuízo que justifique a decretação de nulidade do acórdão recorrido, vez que respeita a forma legal e expressa o convencimento jurídico dos

julgadores. Como já descrito, cabia à Recorrente fazer a prova de existência do seu direito, de maneira que sequer é possível falar em *direito de defesa*, haja vista que a Recorrente não pode defender-se da sua própria alegação de detenção de crédito. Ademais, quando da interposição do Recurso Voluntário, toda matéria é devolvida a este Conselho, de modo que o devido processo legal não fora maculado, especialmente pelo recebimento dos documentos juntados em momento posterior ao que deveria ter sido feito. Portanto, a divergência de entendimento da contribuinte em relação à instância de piso não é causas de nulidade.

Ainda sobre a insurgência da Recorrente, no que diz respeito à produção de prova técnica, melhor razão não lhe assiste.

Art. 16. A impugnação mencionará:

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.

Pela redação do art. 16, IV do Decreto 70.235/1972 a prova pericial pretendida deve ser requerida na impugnação/manifestação de inconformidade, que não foi feito de modo a operar-se a preclusão.

Ainda, vale ressaltar que não há no texto legal a vinculação obrigatória do pedido com o seu deferimento, especialmente quando o ônus da prova incumbe ao contribuinte.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva