**Ministério da Economia**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10840.906775/2012-02

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10840.906775/2012-02 |
| **Recurso** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **3201-006.971 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 25 de junho de 2020 |
| **Recorrente** | C M L INDUSTRIA E COMERCIO LTDA |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. 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.

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10840.905412/2012-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcos Antônio Borges (Suplente convocado), Laércio Cruz Uliana Júnior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3201-006.964, de 25 de junho de 2020, que lhe serve de paradigma.

O presente processo administrativo fiscal versa sobre pedido de compensação com a finalidade de evitar decadência lavrado em face da contribuinte acima.

Origina-se de Manifestação de Inconformidade em face do Despacho Decisório resultante da apreciação do documento Declaração de Compensação por meio dos quais a contribuinte pretende ter compensado crédito que lhe favorece, decorrente de valor recolhido por ao DARF anexado aos autos.

A análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado foi efetuada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto que emitiu Despacho Decisório, no qual a autoridade competente indeferiu o Pedido de Restituição, sob o fundamento de que os pagamentos localizados foram integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados.

A manifestação de inconformidade, na qual se manifesta, aduz, em síntese:

> 1. em preliminar, reclama o **recebimento do recurso**, não obstante a intimação ter sido recebida eletronicamente e considerar tal via em desacordo com os fatos, em função das garantias constitucionais e legais que aponta, dentre elas o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o art. 74, §§10 e 11, da Lei nº 9.430/1996, e o art. 35, do decreto 70.235/1972;
>
> 2. alega a nulidade do Despacho Decisório decorrente da insuficiência de fundamento, dado que não foi esclarecida a indisponibilidade de crédito tampouco houve intimação da empresa para esclarecer o porquê de ter considerado o recolhimento indevido ou a maior, e, em conseqüência, não teria sido efetivamente julgado o motivo da restituição. Cita o art. 37, da CF, e os arts. 2º, inciso VIII, e 50, da Lei nº 9.784/1999. Afirma que o despacho eletrônico não teria passado pelo crivo de um auditor fiscal para confirmar a suposta indisponibilidade de crédito. Entende que o indeferimento se deveu exclusivamente ao encontro de contas entre o débito recolhido por DARF e o crédito declarado em DCTF e que não teria sido investigadas as possíveis causas para restituição, sequer aquelas reconhecidas pela própria Receita Federal no art. 2º da IN nº 900/2008. Reforça a argüição de nulidade com fundamento no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, pois a falta de explicação sobre os motivos da suposta indisponibilidade de crédito tornaria a decisão totalmente nula, por não oferecer os elementos necessários para que a empresa possa promover sua defesa e a prova da existência do crédito. Traz decisão administrativa;
>
> 3. alega também ter havido cerceamento do direito de defesa, citando o art. 5º, inciso LV, da CF, e doutrina. Fundamenta a alegação no fato de que a autoridade administrativa não teria analisado o mérito do pedido nem intimado a empresa para prestar esclarecimentos, nos termos do art. 65, da IN nº 900/2008, o que teria violado o direito à ampla defesa e o dever de eficiência dos atos administrativos. Expõe também que a autoridade administrativa quedou-se

Documento nato-digital

> omissa quanto aos fundamentos que formaram seu entendimento e que tal falta de motivação obstaria até mesmo a produção de provas necessárias, já que sequer seria sabido o que não foi reconhecido;
>
> 4. no mérito, afirma a legitimidade do crédito postulado. Esclarece que procedeu ao envio eletrônico do pedido de restituição/compensação, em atendimento ao disposto na IN RFB nº 900/2008, tendo utilizado para tanto o programa PER/DCOMP, e, no entanto, a análise da restituição/compensação se deu também por via eletrônica sem considerar a causa do pedido, que teria sido a utilização da base de cálculo ampliada para o cálculo da contribuição, com a inclusão tanto da receita decorrente de seu faturamento quanto das demais receitas que não deveriam compor aquela base de cálculo, de acordo com teses tributárias já julgadas pelo Supremo Tribunal Federal de forma favorável aos contribuintes. Portanto, o pedido formulado tem como base **declaração de inconstitucionalidade** já transitada em julgado, em consonância com o disposto na Lei nº 9.430/1996;
>
> 5. clama pela produção posterior de provas, conforme regra autorizadora do art. 16, §4º, alínea a, a ser realizada no momento em que a lide esteja delineada nos seus termos, considerando que nem a autoridade administrativa nem a impugnante sabem ao certo o motivo do indeferimento, em virtude da omissão dos motivos do indeferimento pela autoridade administrativa e da falta de oportunidade para esclarecimentos por parte da empresa, conforme já defendido nos outros pontos da manifestação da contribuinte.

Conclui requerendo o recebimento do recurso, em seus efeitos devolutivo e suspensivo, para seu julgamento, a declaração de nulidade do Despacho Decisório, a remessa dos autos à Delegacia de origem para que sejam promovidas as diligências necessárias à comprovação do crédito, o julgamento pela total procedência do recurso, caso não sejam reconhecidas as nulidades argüidas, com o reconhecimento do direito creditório e a homologação da compensação, e a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, em especial prova documental, bem como o direito de produzi-las em momento posterior.

A Delegacia Regional de Julgamento que conheceu em parte da manifestação de inconformidade, julgou improcedente o pleito da contribuinte, proferindo o acórdão constante dos autos, com fundamento aqui sintetizado: "verificado que o crédito pleiteado tem seu valor totalmente vinculado à quitação de débitos declarados em DCTF, resta impossibilitada, por falta de saldo, a restituição."

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, pleiteando reforma em síntese: a) nulidade do acórdão por ausência de fundamentação; b) que o crédito não foi apreciado; c) cerceamento do direito de defesa; d) que o crédito é legitimo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 3201-006.964, de 25 de junho de 2020, paradigma desta decisão.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos formais.

Documento nato-digital

Em caso análogo envolvendo a mesma empresa, nos autos 10840.900032/2015-63, foi proferido o seguinte voto pelo Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva:

**1 Da preliminar de nulidade**

A Recorrente alega que o acórdão recorrido está maculado de vício de fundamentação que o nulifica. Em suma alega que o pronunciamento da instância de piso sobre a matéria aventada carece de fundamentação, portanto seria capaz de nulificar todo o procedimento administrativo. Também alega, em sede de preliminar, que houve cerceamento do direito de defesa, que também o macularia de nulidade.

Tenho que a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito 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. Ademais, a instância recorrida apura se a Recorrente fez prova do suposto recolhimento indevido e se pronuncia de forma clara sobre o convencimento dos julgadores.

Sobre o suposto cerceamento de defesa, não há que se sustentar vez que a Recorrente foi intimada de todos os atos processuais e, inclusive, interpôs recurso a este Conselho apresentando suas razões, pontuando suas discordâncias com o aresto vergastado. Portanto, divergências de entendimento não são causas de nulidade, razão pela qual rejeito a preliminar arguida.

**2 - 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.
>
> § 3ºAlém das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição**, não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

Documento nato-digital

> 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.

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.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório de e-fl. 7.

Há de se recordar o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018:

> *Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados* ***e comprovados por documentos hábeis,*** *de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.– grifado.*

Caberia à Recorrente, portanto, trazer ao conhecimento deste Conselho sua escrita contábil com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por notas fiscais e/ou documentos idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP. Não o fazendo, restam inócuas as alegações aventadas neste Apelo.

**3 - 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;

Documento nato-digital

> 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 compensação.

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

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como notas fiscais e escrita contábil apta a apurar a base de cálculo da contribuição Cofins do período de apuração discutido.**

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. 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. Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira e por ausência de provas da existência do crédito, o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito negar-lhe provimento.

Documento nato-digital

Assim, adoto como fundamento o voto proferido acima, pois, trata-se de fatos similares.

Ressalto ainda, que conforme despacho de fl. 7 eprocesso, constou que a contribuinte foi utilizado para quitação integral de outro débito, vejamos:

**3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL**

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a 65.339,73
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.

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

| PERÍODO DE APURAÇÃO | CÓDIGO DE RECEITA | VALOR TOTAL DO DARF | DATA DE ARRECADAÇÃO |
|---|---|---|---|
| 31/07/2008 | 2172 | 75.724,08 | 20/08/2008 |

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

| NÚMERO DO PAGAMENTO | VALOR ORIGINAL TOTAL | PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB) | VALOR ORIGINAL UTILIZADO |
|---|---|---|---|
| 4938286901 | 75.724,08 | Db: cód 2172 PA 31/07/2008 | 75.724,08 |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| VALOR TOTAL | | | 75.724,08 |

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/12/2012.

| PRINCIPAL | MULTA | JUROS |
|---|---|---|
| 86.423,04 | 17.284,59 | 5.323,64 |

Para verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".
Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ademais a mais, a contribuinte somente faz ilações do seu direito sem utilizar da dialeticidade e atacar os pontos de inconformismo do Acórdão proferido pela DRJ.

É certo que o Acórdão proferido observou os termos do art. 50, da Lei 9784/99, cumprindo com os requisitos da motivação.

Desse modo, de maneira probatória e dialética deveria a contribuinte ter enfrentado as decisões administrativas para ter direito melhor analisado. Nesse sentido:

> **Numero do processo:**14090.000058/2008-61 **Turma:** Terceira Turma Extraordinária da Terceira Seção **Seção:** Terceira Seção De Julgamento **Data da sessão:** Tue Aug 13 00:00:00 BRT 2019 **Data da publicação:** Thu Sep 12 00:00:00 BRT 2019 **Ementa:** ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo

Documento nato-digital

haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.

**Numero da decisão:**3003-000.417 **Nome do relator:** MARCIO ROBSON COSTA

Diante de todo o exposto, não deve prosperar o pleito da contribuinte.

**Conclusão**

Ante todo o exposto, voto para NEGAR **PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

**Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

Documento nato-digital