



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



**Processo nº** 10880.662341/2012-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.138 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** NATIONAL STARCH & CHEMICAL INDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 30/04/2006

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. VERDADE MATERIAL.

O Princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses “outros meios”, pois não há provas bastantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho

(Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Carlos Delson Santiago.

## Relatório

Ano: 2010  
Trimestre: 1º Trimestre  
Empresa Teve receita de exportação vinculada a crédito de exportação no período: SIM  
Empresa adquiriu matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO  
O Contribuinte Não está Litigando em Processo Judicial ou Administrativo sobre Matéria que possa Alterar o Valor a ser Ressarcido/Compensado: SIM

Valor do Crédito	488.399,58
Crédito Passível de Ressarcimento	72.402,48
Valor do Pedido de Ressarcimento	72.402,48

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se do Pedido de Ressarcimento n.º 34805.45899.220910.1.1.09-0606, no montante de R\$ 72.402,48, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social relativos a mercado externo, auferidos no 1º trimestre de 2010. A esse pedido a interessada vinculou declaração de compensação.

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - Derat, por meio do despacho decisório eletrônico de fl. 7, indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou a compensação efetuada, porque foi constatado que não havia direito ao crédito pleiteado. A análise de crédito que acompanhou o despacho decisório foi juntada às fls. 10/11.

Cientificada do despacho decisório em 17/01/2013 (fl. 9), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 15/02/2013 (fls. 13/19), na qual alega que:

a não identificação de crédito suficiente nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorreu de erro formal no preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon;

o crédito glosado foi efetivamente realizado, por meio de aquisições no mercado interno vinculadas às receitas de exportação, conforme comprova a análise da Ficha 13A - Créditos descontados no Mês - Cofins na Dacon originalmente enviada (Doc. 3). Esse crédito também se encontra complementado pelo valor de crédito de importação vinculado às receitas de exportação também informadas no Dacon original;

o crédito apenas não foi identificado por conta de erros incorridos na formalização do crédito por meio do preenchimento dos programas da RFB, quando da retificação do Dacon ocorrida em 02/08/2011 (Doc. 04). O primeiro erro nessa formalização se deu quando foi informado na Ficha 13A o valor do crédito de R\$ 198.897,22, quando o correto, é R\$ 245.370,61. O outro erro formal foi o de não ter preenchido o campo "Crédito descontado no Mês" na Ficha 006, de tal sorte que não constou nenhum valor de crédito descontado. Por essa razão, quando da análise dos PER/Dcomps, os sistemas da RFB não acusaram a existência da diferença de crédito relativa à inclusão de R\$ 198.897,22, ao invés de R\$ 245.370,61, ou seja, diferença de R\$ 46.473,39, assim como não acusaram a existência de crédito relativa à não inclusão de R\$ 25.929,09. Somando-se esses valores encontra-se justamente a diferença não homologada, isto é, R\$ 72.402,48;

pelas razões acima, foi retificado novamente o Dacon em 06/02/2013, para constar os valores de créditos originalmente declarados, os quais havia, por um equívoco, sido alterados na retificação realizada em 02/08/2011.

Ao final a manifestante conclui dizendo que demonstrado aqui que a não identificação do crédito se deu apenas por equívocos formais na informação do crédito, a presente manifestação deve ser acolhida para homologar a compensação em debate e cancelar os débitos tidos como indevidamente compensados.

Em 18 de março de 2019, através do **Acórdão n.º 14-90.738**, a 14ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 02 de julho de 2019, às e-folhas 154

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 01 de agosto de 2019, e-folhas 157, de e-folhas 158 à 175.

Foi alegado:

- Da Existência do Crédito de COFINS e da Imprópria Conclusão da DRJ;
- Das Retificações do DACON e seus Reflexos no Caso Concreto;
- Da Necessária Observância da Verdade Material.

- DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a RECORRENTE requer que o presente Recurso Voluntário seja recebido, conhecido e provido para reformar o V. Acórdão n.º 1490.738, proferido pela 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, a fim de:

(i) reconhecer a integralidade do crédito de COFINS pleiteado - referente ao 1º Trimestre de 2010, haja vista que os documentos carreados aos autos são suficientes para comprovar a sua existência;

(ii) por conseguinte, homologar a compensação a ele relacionada, extinguindo-se, assim, o respectivo crédito tributário, com base nas disposições do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Ainda, a RECORRENTE protesta pela produção de todos os demais meios de prova em Direito admitidos, especialmente pela posterior juntada de documentos, bem como pela sustentação oral perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Jorge Lima Abud

**Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 02 de julho de 2019, às e-folhas 154

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 01 de agosto de 2019, e-folhas 157.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

#### Da Controvérsia.

- Da Existência do Crédito de COFINS e da Imprópria Conclusão da DRJ;
- Das Retificações do DICON e seus Reflexos no Caso Concreto;
- Da Necessária Observância da Verdade Material.

Passa-se à análise.

Trata-se do Pedido de Ressarcimento n.º 34805.45899.220910.1.1.09-0606, no montante de R\$ 72.402,48, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social relativos a mercado externo, auferidos no 1º trimestre de 2010 (vinculado à receita de exportação) que não foram consumidos e utilizados para abatimento dos débitos apurados desta contribuição nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010.

A esse pedido a interessada vinculou declaração de compensação.

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - Derat, por meio do despacho decisório eletrônico de fl. 7, indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou a compensação efetuada, porque foi constatado que não havia direito ao crédito pleiteado. A análise de crédito que acompanhou o despacho decisório foi juntada às fls. 10/11.

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

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO  
Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 72.402,48  
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.  
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Diante do exposto:  
NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:  
09070.13399.290910.1.3.09-9300  
INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP:  
34805.45899.220910.1.1.09-0606  
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/01/2013.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
72.402,48	14.480,49	16.478,80

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório".  
Base Legal: Lei nº 10.833, de 2003. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se pronuncia, às folhas 03 daquele documento:

De plano, diga-se que, ao contrário do que crê a manifestante, o indeferimento do pedido de ressarcimento e a conseqüente não homologação da compensação não foram decorrentes de erro formal no preenchimento do Dicon.

Com efeito, pela Análise de Crédito juntada às fls. 10/11, verifica-se que o indeferimento do pedido de ressarcimento se deu em razão de dois motivos:

1. o valor do crédito apurado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em março/2010 foi de R\$ 245.370,61, enquanto a contribuinte informou R\$ 271.299,70 no PER/Dcomp (fl. 4);

2. a contribuinte utilizou um valor de crédito relativo a março/2010 maior do que o existente, para desconto da contribuição devida, isto é, R\$ 291.892,54. Na verdade o valor do crédito utilizado para desconto foi maior até do que o valor por ela informado no PER/Dcomp.

O primeiro motivo foi devido ao fato de a contribuinte ter preenchido o PER/Dcomp adicionando, além dos créditos relativos às aquisições no mercado interno, os créditos decorrentes de importações, no montante de R\$ 25.929,09. Ainda que a contribuinte tivesse realmente direito a esses créditos de importações, o fato é que ela utilizou o modelo do PER/Dcomp que diz respeito apenas a créditos referentes às aquisições no mercado interno, como consta na Ficha Detalhamento de Crédito - Cofins Não Cumulativa - Exportação - PER (fl. 4): *Crédito da Cofins-Exportação (§ 1º do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003)*.

Quanto ao segundo motivo, os sistemas da RFB constataram que a contribuinte utilizou os créditos apurados em março/2010 para desconto da contribuição devida nos seguintes valores:

R\$ 198.897,22, para desconto da contribuição devida em março/2010;

R\$ 46.497,66, para desconto da contribuição devida em julho/2010;

R\$ 46.497,66, para desconto da contribuição devida em agosto/2010.

O desconto de R\$ 198.897,22 foi exatamente o informado pela contribuinte no PER/Dcomp (fl. 4). Por sua vez, este julgador anexou aos autos cópia dos Dacons de julho e agosto de 2010, para comprovar os demais descontos (fls. 145/146).

Quanto à retificação, o Acórdão de Manifestação de Inconformidade adverte:

Por fim, observe-se que a retificação que a contribuinte fez no Dacon em 06/02/2013 (após a ciência do despacho decisório) complicou ainda mais sua situação. Isso porque ela alterou o valor dos créditos descontados no mês para o total dos créditos apurados, ou seja, ela informou como crédito utilizado para desconto da contribuição devida no próprio mês de março/2010 o montante de R\$ 245.370,61, o que já demonstraria a inexistência de crédito a ser ressarcido.

É alegado às folhas 06 e 07 do Recurso Voluntário:

Veja-se que não há uma só palavra nestes autos, quanto a inexistência do crédito de importação apurado e utilizado pela RECORRENTE para compor o saldo credor de COFINS pleiteado.

Se mais não bastasse, mesmo em relação aos créditos oriundos da aquisição do mercado interno, o fisco não logrou êxito em infirmar a existência dos mesmos, na medida em que os documentos que foram trazidos à colação aos autos vão de encontro com a afirmação tecida pela DRJ em Ribeirão Preto de que o crédito apurado em março/2010 fora descontado pela RECORRENTE nos meses de julho/2010 e agosto/2010.

Isto porque, os espelhos dos DACONS de fls. 145 e 146, na verdade, indicam com clareza que nos meses de julho/2010 e agosto/2010 a empresa RECORRENTE utilizou-se do crédito apurado no próprio mês para descontar o débito de COFINS devido no período, conforme abaixo se verifica:

(...)

Da simples leitura das telas acima colacionadas, verifica-se que no mês de julho/2010 a RECORRENTE apurou um crédito de COFINS no valor de R\$ 192.737,67 e utilizou-se deste montante para liquidar o débito apurado no mês.

E o mesmo se deu no mês de agosto/2010, em que a empresa RECORRENTE apurou um crédito de R\$ 151.229,29 e utilizou deste montante para descontar o débito apurado no período, não tendo sido utilizado o crédito de períodos anteriores.

Portanto, não há prova que o crédito de R\$ 46.473,39 apurado em março/2010 (em relação às aquisições no mercado interno) pela RECORRENTE tenha sido consumido e descontado em período subsequentes, sendo, portanto, inapropriada a conclusão da DRJ em Ribeirão Preto, neste sentido.

Quanto à retificação, pugna o Recurso Voluntário à partir das folhas 11:

Desta forma, por tais motivos, o valor do crédito, de fato, não foi localizado nos sistemas da RFB, contudo, tratou-se de erro formal no DACON que após a intimação foi devidamente regularizado pela RECORRENTE, sem qualquer prejuízo quanto ao direito e a origem do crédito pleiteado.

Diante de todos esses argumentos, não há dúvida quanto ao direito creditório pleiteado, sendo certo que o simples fato da RECORRENTE ter promovido a retificação do DACON após a emissão do despacho decisório em nada interfere no seu direito de reaver os valores pagos a maior a título de COFINS, uma vez que o crédito tributário é dotado de certeza e liquidez.

Ademais, o fato do DACON retificador ter sido apresentado depois do despacho decisório, não altera o fato de que este recolhimento a maior efetivamente ocorreu e que a RECORRENTE possui o direito de reavê-lo e de utilizá-lo para a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A retificação da DCTF/DACON para a apresentação do PER/DCOMP representa requisito meramente formal que não pode se sobrepôr à verdade material, uma vez comprovada, por outros meios, a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ressalte-se, no entanto, que a retificação da DCTF, por si só, não se presta para solidificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte, sendo indispensável a apresentação de prova, tais como demonstrativos contábeis e fiscais, para aferição do crédito.

Neste ponto, vale trazer à baila as conclusões do Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28 de agosto de 2015, segundo o qual:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE.

IMPREScindIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF - original ou retificadora - que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB n.º 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas, pela INRFB n.º 1.110, de 2010. (grifou-se) ’

Neste sentido, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, no julgamento do processo 10909.900175/2008-12, manifestando o entendimento no acórdão n.º 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, mesmo no caso de uma a retificação posterior ao Despacho Decisório, não haveria impedimentos para o deferimento do pedido quando acompanhada de provas documentais comprovando a erro cometido no preenchimento da declaração original, comparecendo nos autos com qualquer prova documental hábil a demonstrar o erro que cometera no preenchimento da DCTF (escrita contábil e fiscal):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO  
DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

A Manifestação de Inconformidade consta nos autos a partir das e-folhas 13.

São juntados à Manifestação de Inconformidade os seguintes documentos, a partir das e-folhas 04:

- Despacho Decisório Eletrônico;
- DACON.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei n.º 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – 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.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a 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, pela 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;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, 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.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

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.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)<sup>1</sup>

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 n.º 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.

- Das Provas.

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 documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

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.

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.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

<sup>1</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

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, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência

fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF N.º 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4.º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1.º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. ”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

#### Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

- O princípio da verdade material

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Ocorre que o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere.

A empresa permaneceu inerte em seu dever de colaboração, incidindo na carência probatória que implica o não reconhecimento do direito de crédito.

A título de exemplo: Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.**

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO / RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/PERÍCIA.**

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"

Aliás, o princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses "outros meios", pois não há provas bastantes.

Dessa forma, complementando o que já foi esclarecido anteriormente, apesar de advertido pela decisão recorrida que a contribuinte deveria "trazer os elementos que o demonstrem e comprovem quando lhe for oportunizado recorrer na fase processual seguinte, o recurso voluntário ao CARF, se assim lhe convier" nada trouxe aos autos que comprovasse a existência do pleiteado direito creditório. Desse modo., mantém-se, por seus exatos termos, a decisão recorrida que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o Direito Creditório.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

O presente pleito carece de provas relacionadas à apresentação de documentos da ESCRITA FISCAL **no momento propício** – junto à Manifestação de Inconformidade - que demonstrem o alegado.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.