



Processo nº 10880.945235/2008-83

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9303-012.985 – CSRF / 3^a Turma

Sessão de 15 de março de 2022

Recorrente DUDALINA SA

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

PAF. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil (CPC), de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação (PER/DCOMP) apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Tatiana Midori Migiyama, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3003-000.896**, de 12/02/2020, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Intimado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial suscitando divergência em relação a “**Verdade Material e ônus da prova da existência de crédito. Nova oportunidade de instrução probatória**”.

O Recurso do Contribuinte foi admitido conforme despacho de fls. 148 a 153.

Devidamente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao apelo especial do Contribuinte postulando, o seu não provimento.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 148 a 153.

Do Mérito

No mérito, cinge-se a controvérsia sobre a **Verdade Material e ônus da prova da existência de crédito. Nova oportunidade de instrução probatória**”.

O Acórdão recorrido entendeu que o contribuinte não logrou comprovar, documentalmente, o crédito alegado, sendo seu o ônus. Transcrevo (fls. 92 e ss.):

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:

[...]

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.

[...]

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de direito creditório líquido e certo, conforme atestado pela

Importante ainda considerar que houve apresentação de documentação contábil, ainda que incompleta, conforme assenta o relatório da decisão recorrida (fl. 91):

A 4ª Turma da DRJ de Brasília julgou improcedente a manifestação de inconformidade por ausência de provas do direito creditório informado na declaração de compensação. Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, as mesmas matérias apostas na manifestação de inconformidade e pugna pelo reconhecimento do crédito. Ainda, trouxe aos autos laudo de vistoria do corpo de bombeiros que atesta alagamento em um dos imóveis da Recorrente. Em continuidade, alega que os documentos probatórios do direito creditório foram perdidos no alagamento. Traz aos autos folhas do Livro Diário, porém sem a compreensão de todo o período de apuração.

Importante então relembrarmos os fatos constantes do presente processo.

Tratam os autos da Declaração de Compensação (DCOMP) de nº 17073.55012.130605.1.7.040546, transmitida eletronicamente em 13/04/2006, com base em créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins.

A contribuinte declarou no PER/DCOMP a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, apresentando uma DARF. A partir das características do DARF foi identificado que o referido pagamento havia sido utilizado parcialmente, de modo que não existia crédito disponível para efetuar a compensação solicitada.

Assim, em 25/05/2009, foi emitido eletronicamente o Despacho Decisório (fl. 6), cuja decisão **homologou parcialmente** a compensação dos débitos confessados por insuficiência de crédito. O valor do principal correspondente aos débitos informados é de R\$ 40.530,80.

Veja que se trata de uma fundamentação bastante resumida e cujo entendimento de seu inteiro alcance merece esclarecimentos adicionais.

Em sua manifestação de inconformidade, também bastante resumida, o recorrente informa que

A primeira DCOMP informada realmente reflete a realidade: a Contribuinte de fato aproveitou R\$ 154.104,57, restando um crédito de R\$ 63.540,42.

4. Contudo, o débito de R\$ 39.175,33 referente ao • código 5856 do período de apuração de 31/03/2004 foi indevidamente vinculado como quitado utilizando parcialmente o saldo do referido crédito, sendo que o débito é inexiste nte conforme a DCTF retificadora no 17.37.06.11.28-91 referente ao primeiro trimestre de 2004.

5. *Dai a origem do equívoco: na DCTF anterior de nº 05.13.48.23.26-61 do 1º trimestre de 2004 o débito de R\$ 39.175,33 constava, mas após a entrega da DCTF retificadora o mesmo foi excluído.*
6. *Resta evidente a existência do crédito informado na DCOMP, e, face o preenchimento dos seus demais requisitos legais, ela deve ser homologada.*
7. ANTE O EXPOSTO, requer seja conhecida e integralmente provida a presente manifestação de inconformidade e, por conseguinte, seja homologada a DCOMP 17073.55012.130605.1.7.04-0546 apresentada pela Contribuinte.
8. A fim de comprovar os fatos alegados, requer a juntada dos seguintes documentos: cópia da DCTF nº 05.13.48.23.26-61 (anterior) e no 17.37.06.11.28-91 (última retificadora) do primeiro trimestre de 2004 (recibos de entregas e páginas 50 da anterior e 49-50 da última retificadora).

Verifica-se que a Contribuinte apresentou a documentação comprobatória, inclusive a DCTF retificadora nº 05.13.48.23.2661 e nº 17.37.06.11.2891.

Veio então o Acórdão da DRJ/Brasília julgando a Manifestação de Inconformidade improcedente por insuficiência de provas, sendo que a DCTF retificadora não seria suficiente para tal e que o ônus da prova é do contribuinte que pleiteia a compensação.

No caso em concreto, a manifestante não juntou nos autos seus registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil, para infirmar a motivo que levou a autoridade fiscal competente a não homologar a compensação ou comprovar inclusão indevida de valores na base de cálculo, erro material na apuração do imposto e reduções de valores da base de cálculo de débito confessado em DCTF.

Portanto, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa.

Cientificado desta decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual renova as argumentações quanto ao seu direito de crédito e apresenta novos documentos que entende ser suficientes para demonstrar a correção de seu procedimento de compensação.

No entanto, o Acórdão Recorrido entendeu que em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de direito creditório líquido e certo, conforme atestado pela instância *a quo*.

O § 4º do Decreto nº 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual. De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.

Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e da verdade material.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à medida em que aqueles documentos apresentados poderem revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do ex-conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no acórdão nº 9303-005.080, de 16/05/2017, que teve a seguinte ementa:

Ementa(s)

<i>Assunto:</i>	<i>Processo</i>	<i>Administrativo</i>	<i>Fiscal</i>
<i>Período</i>	<i>de</i>	<i>apuração:</i>	<i>a</i>
		<i>01/11/2005</i>	<i>30/11/2005</i>

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIAÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário, após o julgamento de primeira instância administrativa, podem excepcionalmente serem apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material. Situação que se apresenta comum quando o indeferimento da compensação é efetuado por meio de despacho decisório eletrônico no qual não são apresentados ao contribuinte orientações completas quanto aos documentos necessários à comprovação do direito de crédito.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa no acórdão nº 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, § 4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.

É consabido que a norma legal do art. 16, § 4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pela provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o autuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.

Este rito foi tomado por empréstimo para reger o procedimento administrativo de apreciação da compensação tributária, como acima referido (MP 135/2003), logo após a inauguração do seu novel regime pela MP nº 66, de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002).

A análise da compensação operada pelo contribuinte da qual resulta o despacho decisório, bem poderia conformar-se ao mesmo modelo do procedimento de determinação e exigência de crédito tributário, caso fosse precedido de Termo de Verificação Fiscal, em procedimento manual, em que ficassem evidenciados os erros em que incorreria o contribuinte e a forma e providências necessárias que deveria suprir para elidir a apuração fiscal.

É evidente que o despacho decisório eletrônico não cumpre esse desiderato, sendo sintética a formatação da decisão e o teor da sua intimação para a apresentação de defesa, não fornece ao contribuinte todos os elementos de que deve o interessado valer-se, e exigíveis pela Administração, para subsidiá-la.

Somente na decisão de primeira instância é que o julgador levanta a exigência das provas, por vezes apenas de forma genérica, diferentemente do que se deu no acórdão ora recorrido, que especificou ser este respaldo a escrita contábil/fiscal.

Desse modo, o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 deve ser interpretado com parcimônia para este modelo de rito processual administrativo, sobretudo quando o conteúdo da sua letra “c” permite o enquadramento desta situação, quando sobreleva o risco de cerceamento da ampla defesa do contribuinte, quando irreleva-se o princípio da verdade material, que informa o PAF, e o da moralidade, que rege os atos da Administração, a impedir a exigência tributo já quitado ou não repetir o indébito.

De fato, o contribuinte trouxe em sua manifestação de inconformidade os documentos de que dispunha naquele momento e que entendia aptos a comprovar seu direito, requerendo a posterior juntada de novas provas, acaso se fizessem necessárias. E, não tendo o julgador *a quo* reconhecido naqueles documentos a necessária força probante, trouxe o contribuinte novas provas para reforçar o seu direito, de modo que, no caso concreto, a

apresentação das provas no recurso voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Dianete do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte determinando o retorno dos autos à instância *a quo* para análise de toda documentação apresentada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à “**Verdade Material e ônus da prova da existência de crédito - Nova oportunidade de instrução probatória**”, conforme passarei a explicar.

O processo trata de PER/DCOMP, transmitida eletronicamente em 13/04/2006, com base em créditos relativos à Contribuição para a COFINS. A contribuinte declarou a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, apresentando um DARF. A partir das características do DARF foi identificado que o referido pagamento havia sido utilizado parcialmente, de modo que não existia crédito disponível para efetuar a compensação solicitada.

Assim, em 2009, foi emitido eletronicamente o Despacho Decisório (fl. 6), cuja decisão **homologou parcialmente** a compensação dos débitos confessados por insuficiência de crédito. No recurso houve apresentação de documentação contábil, ainda que incompleta, conforme assenta o relatório da decisão recorrida (fl. 91):

“A 4ª Turma da DRJ de Brasília julgou improcedente a manifestação de inconformidade por ausência de provas do direito creditório informado na declaração de compensação. Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, as mesmas matérias apostas na manifestação de inconformidade e pugna pelo reconhecimento do crédito. Ainda, trouxe aos autos laudo de vistoria do corpo de bombeiros que atesta alagamento em um dos imóveis da Recorrente. Em continuidade, alega que os documentos probatórios do direito creditório foram perdidos no alagamento. Traz aos autos folhas do Livro Diário, porém sem a compreensão de todo o período de apuração”.

No entanto, o Acórdão recorrido entendeu que o contribuinte não logrou comprovar, documentalmente, o crédito alegado, sendo seu o ônus. Transcrevo (fls. 92 e ss.):

“No entanto, o Acórdão Recorrido entendeu que em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de direito creditório líquido e certo, conforme atestado pela instância *a quo*”.

Pois bem. O caso aqui analisado não é de cerceamento do direito de defesa. O que se pleiteia nesses autos é o reconhecimento da verdade material, em situação na qual a documentação, cujo ônus é de quem pleiteia, não é apresentada.

No acórdão recorrido (fl. 91), informa que o Contribuinte, na Manifestação de Inconformidade, juntou apenas DCTF e a DCTF retificadora. E, no Recurso Voluntário, agregou Livro Diário, sem a compreensão de todo o período de apuração, e ainda um Laudo de Vistoria do Corpo de Bombeiros que atesta o alagamento em um dos imóveis da empresa, alegando que os documentos comprobatórios teriam sido perdidos no referido alagamento.

Nesse espeque, entendo que o caso está solucionado, em função da ausência de prova do direito de crédito pelo Contribuinte, uma vez que, o livro diário incompleto apresentado não permite a certeza e a liquidez exigidas pela legislação tributária (art. 170, do CTN). E como informado alhures, as provas seriam impossíveis de se obter, visto que o próprio contribuinte reconhece e informa no recurso que a documentação teria sido perdida em alagamento em uma das suas unidades.

E a CSRF tem posicionamento unânime no sentido de que em pedidos de compensação o ônus da prova é do postulante ao crédito, conforme disposto na ementa do Acórdão – CSRF 3ª Turma nº 9303-011.028, de 08/12/2020:

“DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.”

Nesse diapasão, em função da ausência de prova do direito de crédito, deve ser **negado provimento** ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos