



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.900210/2016-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.448 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente AB COMÉRCIO DE INSUMOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, 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 de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. JUNTADA DE PROVAS. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de diligência e/ou perícia, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo Souza Dias (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco. Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Pompeo da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-010.448 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10945.900210/2016-69

Relatório

Refere-se o presente processo a lide instaurada contra despacho decisório que não homologou Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS não cumulativo, vinculado às receitas do mercado externo, formalizado pelo contribuinte com fulcro no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, e de Declaração de Compensação a ele vinculada.

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o Relatório da decisão de piso:

“Trata o presente **processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 15803.80638.291111.1.1.09-3581, relativo ao crédito de Cofins não cumulativa, vinculado às receitas do Mercado Externo do 3º trimestre 2011, no valor de R\$ 224.030,83, bem como das Declarações Eletrônicas de Compensação - Dcomp nº 41014.87601.271211.1.3.09-3634 e nº 00924.13380.280212.1.3.09-2400, vinculadas ao mencionado PER.**

O pleito da interessada (PER e Dcomp vinculada) foi analisado pela unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Foz do Iguaçu - PR, que emitiu, em 10/05/2016, **o Despacho Decisório (rastreamento nº 114567417), por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 58.556,40**, e, em razão deste fato:

- **homologou parcialmente as compensações declaradas na Dcomp 41014.87601.271211.1.3.09-3634**, até o limite do crédito reconhecido;
- **não homologou as compensações declaradas na Dcomp nº 00924.13380.280212.1.3.09-2400**;
- e **indeferiu o pedido de ressarcimento, uma vez que todo o crédito reconhecido foi utilizado na primeira Dcomp** acima.

Consoante se verifica no demonstrativo anexo ao despacho decisório contestado, denominado “*PER/DCOMP Despacho Decisório – Análise do Crédito*”, os valores dos créditos deferidos em cada mês do trimestre são os que constam informados na Ficha 6A, Linha 24, Coluna Créditos Vinculados a Receita de Exportação dos respectivos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon. Dizendo, **em outras palavras, a autoridade a quo concedeu integralmente, em conformidade com as informações constantes dos Dacons dos meses do trimestre, os saldos de créditos básicos relativos às aquisições no mercado interno vinculados às receitas de exportação.**

A contribuinte foi cientificada do despacho decisório em 24/05/2016 e apresentou, em 22/06/2016, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada apresenta um breve relato dos fatos, destacando que os créditos solicitados, conforme tabelas que colaciona na peça de defesa (que reproduzem as informações constantes dos Dacons), referem-se às Aquisições no Mercado Interno vinculadas às Exportações (Ficha 6A, que foi concedido) e às Aquisições no Mercado Externo (Importações) vinculadas às Exportações (Ficha 6B, que não foi concedido), ou seja, deixa bem claro, que o deferimento parcial do crédito (bem como a homologação parcial) ocorreu porque a autoridade *a quo* não reconheceu o direito ao ressarcimento dos créditos relativos às importações vinculados às exportações.

No mérito, **a interessada argumenta, em síntese**, que a solicitação (efetivada) no PER contempla:

“Pedido Ressarcimento da PIS NÃO CUMULATIVO EXPORTAÇÃO: Soma dos créditos do Mercado Interno e de Importação, proporcional às saídas para exportação direta com fim específico para exportação.

Pedido Ressarcimento da PIS NÃO CUMULATIVO MERCADO INTERNO: Soma dos créditos do Mercado Interno e de Importação, proporcional às saídas não tributadas.”

Aduz, que **no momento da entregue do pedido possuía saldo suficiente para atendimento do pleito; que teve outros pedidos anteriores, com este mesmo modo de preenchimento atendidos, com homologações deferidas e sem a ocorrência de glosas, ou seja, diz que o PER em análise está fundamentado na prática reiterada da autoridade administrativa; que a autoridade tributária não glosou qualquer crédito, apenas julgou que o PER foi apresentado de forma incorreta;** que o pedido está de acordo com a legislação; e que a forma utilizada de compensação está correta.

Diante do exposto e considerando que não agiu de má fé, que seu procedimento está fundamentado na prática reiterada da autoridade fiscal e que não houve prejuízo para o fisco, pede que a manifestação seja acolhida, para o fim de reconhecer o direito ao crédito e homologar as compensações declaradas”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR (DRJ/ Curitiba), por meio do Acórdão nº 06-70.679 - 9ª Turma da DRJ/CTA (doc. fls. 038 a 043)¹, considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO NO PER/DCOMP.

Inexistindo o direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se indeferir o crédito pleiteado e não homologar as compensações declaradas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido“.

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

A empresa foi devidamente cientificada em 24/11/2020 pelo recebimento da Intimação nº 0804/2020, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau, como se atesta a partir do Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 045).

Irresignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, em 18/12/2020 apresentou tempestivamente Recurso Voluntário (doc. fls. 055 a 071), por meio do qual basicamente reitera as razões de sua Manifestação de Inconformidade. Alega, em síntese, que:

- a. observa-se do Acórdão recorrido que a própria administração reconhece que a empresa faz jus ao crédito postulado e que o direito creditório seria *“constituído invariavelmente por intermédio das inúmeras obrigações acessórias regularmente impostas pela administração tributária e idealizadas com o escopo de viabilizar a atividade fiscalizatória”*;
- b. no caso concreto, a obrigação acessória prescrita na legislação tributária teria sido *“satisfatoriamente cumprida mediante o preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon), que por sua vez, refletem as informações constantes na escrituração contábil da pessoa jurídica”* e *“embora o aludido documento encontre-se instruindo o presente recurso, haveria de ser despicienda a sua apresentação nos autos, haja vista se tratar de informações fiscais à disposição do agente da administração tributária, e bastante para o reconhecimento do direito creditório”*;
- c. o art. 28 do Decreto nº 7.574/2011 prescreve em seu art. 28 que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução do processo e, *“inobstante o encargo probatório do contribuinte na demonstração do crédito postulado, é inofensivo o dever funcional do agente da administração, de promover a averiguação da efetividade do direito, sobretudo a delimitação do que exatamente deseja ver provado, já que, reitera-se, o crédito encontra-se suficiente demonstrado nas obrigações acessórias”*;
- d. merece reforma também argumentação do Acórdão recorrido no que diz respeito ao descumprimento de requisito formal do preenchimento do PER/DCOMP relativo à solicitação do crédito em discussão, vez que a *“orientação presente no manual em análise induz severamente o contribuinte a erro”*, uma vez que, *“se a importação efetuada é de fato vinculada às exportações promovidas pela recorrente, é injustificável que, para fins de ressarcimento, o crédito dela decorrente deva ser informado como se vinculado ao mercado interno, em contradição à própria classificação adotada pela administração tributária”*;
- e. a falta de reconhecimento do crédito *“contraria a prática adotada pela própria administração tributária, que em ocasiões pretéritas, reconheceu o direito creditório na integralidade em favor da recorrente, o que atrai a necessidade de observância do disposto no art. 146, do CTN”*;
- f. restou evidenciado o direito creditório lastreado na ficha 06B dos DACon transmitidos pela empresa, anexos ao presente recurso e à disposição da própria administração tributária, mas *“a egrégia DRJ de origem limitou-se*

tecer críticas desconstrutivas ao instrumento de defesa, sem delimitar precisamente o que deve ser provado” e “a prova do direito creditório se constitui nas obrigações tributárias de caráter acessório existentes, especialmente a DACON”; e

- g. *“na hipótese de deixar de ser reconhecido o direito creditório sustentado no capítulo anterior, pugna-se pela conversão do julgamento em diligência, para assegurar à recorrente o direito de comprovar a existência do crédito postulado”.*

À vista do exposto, com esses argumentos, requer “*dignem-se Vossas Senhorias em conhecer e prover integralmente este recurso voluntário para reconhecer a contrariedade do acórdão recorrido com o ordenamento vigente e determinar a sua reforma para reconhecer o direito creditório postulado em sua integralidade*”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Não há arguição de preliminares.

Análise do mérito

Chega a apreciação desta Turma questionamento da recorrente contra Acórdão da DRJ/Curitiba que manteve o reconhecimento parcial de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa vinculado a receitas de exportação, formalizado no PER/DCOMP nº 15803.80638.291111.1.1.09-3581, de 29/11/2011 (doc. fls. 032 a 034), a homologação parcial da compensação declarada no PER/DCOMP nº 41014.87601.271211.1.3.09-3634 e a não homologação da compensação declarada no PER/DCOMP nº 00924.13380.280212.1.3.09-2400, a ele vinculados.

Segundo a recorrente, a autoridade administrativa teria concedido integralmente os créditos básicos relativos às aquisições no mercado interno vinculados às receitas de exportação, em conformidade com as informações constantes dos DACON dos meses do trimestre, mas não reconheceu o direito ao ressarcimento dos créditos relativos às importações vinculados às exportações.

A empresa tem defendido desde o início do litígio que, no momento da entrega do pedido, possuía saldo suficiente para atendimento do pleito, que teve outros pedidos anteriores formalizado nos mesmos moldes do PER/DCOMP objeto do presente processo, com homologações deferidas sem a ocorrência de glosas, e que a Autoridade Tributária não teria glosado qualquer crédito, apenas julgado que o pedido teria sido apresentado de forma incorreta.

Se extrai dos autos que o colegiado de piso considerou improcedentes as arguições trazidas em Manifestação de Inconformidade por considerá-las desacompanhadas dos elementos que comprovassem as aquisições de insumos importados utilizados nas exportações,

apontando ainda a possibilidade de ocorrência de erro no preenchimento do PER/DCOMP (fls. 041 e ss. – destaques nossos):

“Primeiramente, é de se dizer que a interessada, tem razão quando afirma que os créditos de PIS e Cofins relativos às aquisições de insumos vinculados às exportações podem ser objeto de ressarcimento e/ou compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil – RFB. Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 70 – COSIT, de 2018, cujas ementas são reproduzidas logo a seguir.

(...)

Nota-se, contudo, que a interessada não trouxe ao processo quaisquer provas do direito alegado, ou seja, não realizou a comprovação do direito ao crédito que alega possuir, relativo às aquisições de insumos importados utilizados nas exportações.

E, no presente caso, considerando que já houve a instauração do contencioso administrativo, o ônus da prova cabe à contribuinte, pois a legislação pátria adotou o princípio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato constitutivo, impeditivo ou modificativo do direito. Citada interpretação pode ser depreendida da leitura do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, e cujo rito processual deve ser adotado para a situação de fato (conforme previsão contida no § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, com as modificações da Lei 10.833/2003), e do artigo 333, do Código de Processo Civil, *in verbis*:

(...)

Este entendimento é corroborado pelo disposto nos art. 15 e 16 do citado decreto, acima transcritos, pois a interessada, a fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, deveria obrigatoriamente instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem suas afirmações.

Cabe enfatizar, ainda, que a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição da contribuinte, cabendo à autoridade administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza dos créditos solicitados e autorizar, após confirmação de sua regularidade, o ressarcimento ou compensação do crédito conforme vontade expressa da contribuinte.

Nesse sentido, portanto, em face da ausência de comprovação, não existe possibilidade de se reconhecer o direito creditório suscitado.

(...)

Consoante as instruções contidas no programa PER/Dcomp, utilizado para a solicitação do ressarcimento, abaixo reproduzidas, nota-se que os créditos em discussão (relativos às importações vinculados às exportações) deveriam ter sido informados nas fichas das contribuições (PIS e Cofins) relativas ao mercado interno, e não, como procedido pela interessada, em conjunto com os créditos relativos às Exportações.

(...)

Note-se que as instruções acima constam de um programa de computador (PER/Dcomp) que foi homologado pela administração tributária federal (IN RFB nº 1.002, de 2010 e instruções normativas posteriores), sendo que os julgadores das Turmas Colegiadas de Julgamento (DRJ) estão obrigados à observância da legislação tributária vigente no País, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do art. 142 do CTN)”.

Já é pacífico no âmbito deste Conselho que a ocorrência de erro no preenchimento das declarações formuladas pelos contribuintes não é óbice para que se reconheça o direito creditório pleiteado. Tampouco se exige a retificação prévia das declarações e demonstrativos como condição para a transmissão do pedido de ressarcimento ou declaração de compensação.

Não obstante, como bem observa a decisão recorrida, neste momento do contencioso, o reconhecimento do direito ao crédito pela autoridade julgadora não prescinde que as alegações estejam acompanhadas de documentos fiscais e contábeis que comprovem a origem dos valores declarados, a composição da base de cálculo dos tributos em questão e o eventual erro ou omissão que ensejou a redução do montante devido declarado ou de crédito a ressarcir. Foram essas as razões que levaram o colegiado de piso a considerar improcedente o apelo, como se extrai do voto condutor do julgado, como visto.

Mesmo em sede de Recurso Voluntário, já ciente dos motivos que deram ensejo à improcedência da Manifestação de Inconformidade, limitou-se a recorrente a juntar cópia dos DACON transmitidos e a defender que:

- (1) transmitiu o demonstrativo referente ao período, o qual refletiria as informações constantes na escrituração contábil da pessoa jurídica, sendo bastante para o reconhecimento do direito creditório; e
- (2) o documento sempre esteve à disposição da Administração Tributária, sendo despidianda a sua apresentação, haja vista se tratar de informações fiscais com dever funcional do agente público de promover a averiguação da efetividade do direito.

Ora, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) foi instituído como demonstrativo de utilização compulsória (obrigação acessória) voltado para apuração dos valores devidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como dos valores retidos na fonte a serem deduzidos e dos créditos a serem descontados, compensados ou ressarcidos.

Nessa condição, trata-se de um demonstrativo preenchido pelo contribuinte, que pode não refletir as informações constantes de sua escrituração contábil e que não se constitui como documento hábil a comprovar o direito ao crédito nessa fase processual.

Pelo princípio da verdade material, é papel do julgador, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do sujeito passivo, diligenciar de forma a buscar documentos complementares que permitam formar a sua convicção, mas de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado, o que não ocorreu no caso dos autos.

Compartilho do entendimento manifestado pelo i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira no voto condutor do Acórdão nº 3201-003.713, de que a verdade material não se efetiva como um salvo conduto a partir do qual o contribuinte aguarda pelo momento que melhor lhe convier para apresentação das provas que amparam o direito que alega ter (*verbis* – grifos nossos):

“Iniciado então o contencioso com a manifestação de inconformidade era dever/ônus do contribuinte municiar sua defesa com os elementos de prova que suportassem as informações consignadas em sua DCTF retificadora, apresentadas em momento posterior ao procedimento de não homologação da compensação.

Nada fora apresentado aos julgadores de 1ª instância, além de informações e cópias de PER/DCOMP e DCTFs, original e retificadora, com a narrativa cronológica de alegado pagamento a maior, sem esclarecer o motivo.

(...)

Reconhece-se na jurisprudência certo grau de atenuação dos rigores das normas processuais acerca da preclusão, isto é, afasta-se a preclusão em alguns casos excepcionais que notadamente referem-se a fatos notórios ou incontroversos, no tocante a documentos que permitem o pronto convencimento do julgador. Logo, **o direito da**

parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação e será determinado a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, bem como à percepção de que efetivamente houve um esforço na busca de comprovar o direito alegado, que é ônus daquele que objetiva a restituição, ressarcimento e/ou compensação de tributos.

No caso dos autos, evidencia-se que o recorrente não se preocupou em produzir oportunamente os documentos que comprovariam suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal², o PAF e o CPC.

Quanto às alegações de que o princípio da verdade material impende a aceitação extemporânea de provas, suprimindo instância julgadora, **é de se esclarecer que tal princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus probandi.**

A verdade material não se efetiva como um salvo conduto no qual o contribuinte aguarda pelo momento que melhor lhe convier a apresentação de suas provas. O ônus processual probatório é regido por dispositivos legais e se trata de um requisito de admissibilidade dos pleitos de natureza creditório, exigindo sua evidência desde a instauração do contencioso.

Destarte, não é aceitável que um pleito, onde se objetiva a restituição de um alegado crédito, seja proposto sem a devida e minuciosa demonstração e comprovação da efetiva existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento, se oportunize tais demonstração e comprovação.

A busca pela verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. O processo administrativo fiscal, conquanto admita flexibilização na apresentação de provas, não se coaduna com a supressão de instância”.

Quanto à solicitação de realização de diligência, deve saber a recorrente que a decisão sobre a realização de diligência e/ou perícia compete à respectiva autoridade julgadora a quem cabe decidir sobre a sua necessidade ou não. É cediço que a solicitação de perícia ou diligência é feita com vistas à obtenção de informações necessárias ao deslinde do feito ou à obtenção de esclarecimentos sobre elementos constantes dos autos e cabe à autoridade julgadora avaliar sua pertinência para a solução da lide.

Ao revés, desnecessária sua realização se o julgador se convencer de que o constante dos autos se apresenta como necessário e suficiente ao deslinde da controvérsia, o que ocorre, a meu sentir, no caso do presente processo.

Como já destacado, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não tendo sido produzidas nos autos provas capazes de comprovar seu pretenso direito, não cabe à autoridade suprir a deficiência probatória deixada pelo contribuinte.

Nesse sentido, peço também licença para agregar aos meus os argumentos tomados do voto condutor do Acórdão nº 3401-003.096, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan:

"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. DILIGÊNCIA/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. (...)**" (Processo n.º 11516.721501/201443. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096)

No caso dos autos, como visto, o despacho decisório e a decisão de piso pautaram-se na ausência de comprovação da liquidez e certeza do crédito pleiteado. A recorrente não se desincumbiu do seu dever de trazer os necessários elementos de prova, aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior e que comprovassem minimamente a existência de seu direito, de sorte que não merece acolhimento, em meu ver, o pleito de reforma da decisão de primeira instância.

Conclusões

Diante de todo o exposto, VOTO no sentido de rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche