



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10983.911761/2009-72
Recurso n° 00.000.00000000001 Voluntário
Acórdão n° **3803-003.588 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de setembro de 2012
Matéria COFINS - PAGAMENTO A MAIOR - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO -
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA MERIDIONAL - CEM (sucedida por
Tractebel Energia SA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/11/2006

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/11/2006

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO

A prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia.

PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação dos créditos alegados.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

COMPANHIA ENERGÉTICA MERIDIONAL - CEM (sucetida por Tractebel Energia SA) formulou, 07/02/2007, Declaração de Compensação – Dcomp, por meio da qual pretendeu extinguir débitos próprios de IRPJ e CSLL com crédito relativo a pagamento indevido ou efetuado a maior a título de Cofins, com apuração em 30/11/2006, no valor de R\$ 692.247,43. A compensação não foi homologada porque o valor do “*DARF discriminado no PER/DCOMP*” havia sido “*integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP*” (Despacho Decisório Eletrônico – DDE nº 848654558, fl. 15).

Em Manifestação de Inconformidade (fls. 2 a 14), alegou-se, em síntese, que o pagamento a maior das estimativas mensais do IR e da CSLL derivam da inclusão indevida na receita de valores relativos a Conta Consumo de Combustível — CCC e a Conta de Desenvolvimento Energético — CDE. Defende que, em sendo injurídico o recolhimento, exsurge de imediato para o sujeito passivo a faculdade de pleitear imediatamente a sua restituição, à vista do que dispõe o art. 165, I, c/c art. 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional - CTN. Pede a suspensão da a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários não compensados com fundamento no art. 74, §11, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme a redação do art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, c/c o art. 151, III, do CTN.

4ª Turma da DRJ/FNS julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 07-26.053, de 23 de setembro de 2011, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO. ANÁLISE DO CRÉDITO. LIMITE

A análise do pedido de compensação formulado pelo contribuinte/pleiteante limita-se ao escopo do que consta na DCOMP, não sendo permitido a autoridade administrativa conceder crédito diverso do pedido.

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTO ASSOCIADO A VALOR DECLARADO EM DCTF. REQUISITO PARA HOMOLOGAÇÃO.

Nos casos em que a existência do indébito incluído em declaração de compensação está associada à alegação de que o valor declarado em DCTF e recolhido é maior do que o devido, só se pode homologar tal compensação, independentemente de eventuais outras verificações, nos casos em que o contribuinte, previamente à apresentação da DCOMP, retifica regularmente a DCTF.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 5ª Turma da DRJ/FNS. Transcrevo em sua íntegra o arrazoado de fls. 102 a 105, com os grifos do original para maior clareza:

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade contra a não homologação interposta pelo contribuinte.

Segundo o despacho decisório referendado pela decisão da e. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis o crédito utilizado para compensação é inexistente, pois o valor recolhido via DARF foi integralmente apropriado a débito do período conforme DCTF.

Consoante prescreve o art. 147, do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

No presente caso concreto, uma vez que a DCTF foi objeto de despacho decisório não pode mais o contribuinte retificá-la para o propósito de exclusão dos valores identificados pelo mesmo como indevidos e declarados na mesma.

Deste modo, observando a divergência, ao revés de simplesmente indeferir a compensação informada a partir do pagamento indevido, deveria ter a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC ter intimado o contribuinte a ratificar ou não a DCTF.

Cumpra observar, preliminarmente, que quando se inicia um procedimento fiscal contribuinte e fiscalização devem harmoniosamente buscar o esclarecimento das situações que possam consistir em fato gerador da obrigação tributária ou não. Não se pode perder de vista, nesse passo, que a lei determina que o Auditor Fiscal da Receita Federal deva examinar todos os elementos que contribuam a denotar a ocorrência do fato jurídico tributário ou não, conforme prescreve o Decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, in verbis:

Art. 140. Os funcionários do Imposto de Renda, mediante ordem escrita do diretor ou dos delegados, procederão a exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e farão todas as investigações necessárias para apurar a veracidade das declarações e balanços apresentados e das informações prestadas/Grifo em sublinha não consta do original.)

Oportuno se torna dizer que esta investigação leal da Verdade Material é inerente ao Estado de Direito. Nessa vereda, qualquer afastamento desta orientação ou desvio alternativo à Verdade Material transita em Regime de Exceção, e com certeza nenhuma pessoa quer estar sujeita à Regime de Exceção, seja quem for, ninguém se sente respeitado em sua dignidade, em seus direitos, tendo sua intimidade e privacidade invadidas tão somente para a coleta de informações parciais, tendenciosas, viesadas de um caminho digno de comprometimento com a Verdade Material.

Ex positis, requer:

a. A produção de todos os meios de prova em direito admitidas, hábeis a provar a verdade dos fatos em que se funda o presente recurso, com fundamento no art. 16, do Decreto-lei n.º 70.235/72.

b. Seja o presente recurso voluntário total, conhecido e provido e, conseqüentemente, determinada a anulação do lançamento tributário, com fundamento no art. 145,1, do Código Tributário Nacional. Pede deferimento.

Florianópolis, 21 de dezembro de 2011.

Carlos Rodrigues Barzan

OAB/SC 12.623

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 102 a 107 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FNS-4ª Turma nº 07-26.053, de 23 de setembro de 2011.

Matéria de extremada importância em sede processual é a referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

Neste campo, 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. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente

comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo PAF, que determina que a impugnação conterà "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento. Já nos casos de repetição de indébito, entretanto, o quadro resta um pouco modificado, como a seguir se verá.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito. Tanto é assim que a Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

[..1

§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.

[..1

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.

Como se percebe, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como prerequisite ao conhecimento do pleito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito? Por óbvio que os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado. É certo que as normas acima transcritas prevêm a realização de diligências, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, mas é preciso ter em conta que tal previsão não existe com o fim de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/pleiteante; em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o 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. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Dentro deste quadro, percebe-se que quando a Instrução Normativa SRF nº 900, de 2008, acima parcialmente transcrita, prevê 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", não está querendo dizer que, diante de qualquer pleito repetitório apresentado, deve a autoridade fiscal diligenciar para fins de verificar, de ofício, a existência do crédito pleiteado. O que o ato legal quer dizer, e isto sim, é que, apresentado o pedido e constatado que o contribuinte demonstrou, por documentos e registros contábeis individualmente associados, a origem dos créditos pleiteados, pode a autoridade fiscal, se dúvidas remanescerem em relação a questões pontuais (natureza da operação em um ou outro registro, falta de clareza de algum documento ou registro etc.), demandar por diligências para dirimir tais dúvidas. Por certo que o ato legal não quer, com a previsão da realização das diligências, transferir para a autoridade fiscal ou para o julgador administrativo a responsabilidade pela produção probatória atribuída originariamente ao contribuinte no caso dos pedidos de repetição de indébito. E é isso que ocorreria, por exemplo, se fossem promovidas diligências no caso, por exemplo, em que o contribuinte, junto com seu pleito, traz apenas uma listagem genérica de créditos e uma massa de documentos fiscais sem vinculação recíproca; neste caso, a promoção das diligências estaria suprindo, irregularmente, a omissão do contribuinte, o que não é processualmente admissível.

Por fim, da mesma forma que não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo. Por exemplo, usando-se o caso já acima referido, se o contribuinte, para consubstanciar seu pleito repetitório, limita-se a fornecer um demonstrativo de créditos em que não aparecem individualmente associados registros e documentos, não cabe ao julgador deter-se sobre a massa de documentos e buscar, ele próprio, fazer aquilo que o contribuinte deveria ter feito. Ao julgador não cabe fazer a associação dos, não raramente, inúmeros registros e documentos; a ele deve ser oferecido o registro vinculado ao documento que o respalda, para que verifique se aquela operação específica dá ou não direito ao crédito pleiteado (esta é a sua função: apresentados os documentos que instrumentam um registro, analisar a natureza da operação para fins de deferimento ou não do pleito).

A razão pela qual estas considerações são feitas é a de que, além da improcedente alegação da contribuinte de que a autoridade fiscal deve exaurir todos os meios de prova, o contribuinte não apresenta qualquer comprovação de sua alegações de erro na confissão de dívida consubstanciada na DCTF. O que se quer aqui firmar, portanto, é que quando tal imprecisão na identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte (em termos de cumprimento de seus *onus probandi*) por via, por exemplo, de diligências ou perícias, já que, como acima já foi exposto, tais institutos não se destinam a tanto.

O recorrente invoca o princípio processual da verdade material. O que deve ficar assente é que o referido 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*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento ou por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento, se oportunize tais demonstração e comprovação.

De acordo com as normas processuais do PAF, com aplicação analógica determinada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas.

No caso desses autos, 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

Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

(CPC): No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A comprovação do valor do tributo efetivamente devido (e, por conseqüência, do direito à restituição de eventual parcela recolhida a maior) no caso concreto deveria ter sido efetuada mediante apresentação de documentos contábeis e/ou fiscais que patenteassem que o valor da contribuição do período de apuração de interesse (01/11/2006 a 30/11/2006) não atingiu o valor informado na DCTF vigente quando da emissão do Despacho Decisório aqui analisado, mas apenas o valor cuja restituição se pretendeu com a transmissão da Dcomp ora *sub judice*. Como tal documentação não foi juntada no momento processual oportuno, quedou sem comprovação a certeza e liquidez dos créditos do contribuinte contra a Fazenda Pública, atributos indispensáveis para a homologação da compensação pretendida, nos termos do art. 170 do CTN.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 2012

Alexandre Kern