



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.720704/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3002-002.158 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 19 de novembro de 2021
Recorrente METALURGICA MEDALFO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/10/2008 a 31/12/2008

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

É ônus do contribuinte demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 170, do Código Tributário Nacional, mediante apresentação de documentos fiscais e contábeis hábeis à comprovação do direito pleiteado, apresentados no processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Paulo Régis Venter.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Regis Venter - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Mariel Orsi Gameiro, Carlos Delson Santiago e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER), cujo crédito provém do saldo credor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no valor de R\$ 45.916,60, relativo ao mercado externo.

Posteriormente, a contribuinte vinculou declarações de compensação (DCOMPs) ao PER.

A DRF em Caxias do Sul/RS, por meio do despacho decisório de fls. 106 a 108, deferiu parcialmente o PER e homologou em parte a DCOMP.

De acordo com os fundamentos do despacho decisório, o pedido foi deferido em parte devido:

(...)

De acordo com o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008, a contribuinte apurou os valores devidos de Cofins de R\$ 44.899,74, R\$ 51.183,26 e R\$ 9.549,10, respectivamente.

Na ficha 23 A – Créditos Descontados no Mês – Cofins – Regime Não- Cumulativo dos referidos DACONs, informou que utilizou créditos de aquisição no mercado interno vinculado à receita de exportação referente ao mês de dezembro de 2007 como dedução de parte dos débitos acima elencados nos valores de R\$ 3.999,96, R\$ 22.203,47 e R\$ 9.549,10.

No DACON referente ao mês de dezembro de 2007, a contribuinte não apurou Créditos de Cofins vinculados à receita de exportação. Assim, tais deduções não foram validadas e, em consequência, utilizados parte dos créditos de Cofins vinculados à receita de exportação dos meses em tela, conforme abaixo demonstrado:

Meses	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Crédito art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculado à exportação	R\$ 9.718,81	R\$ 9.155,53	R\$ 27.042,26
Crédito descontado no mês 10/2008	R\$ 3.999,96	R\$ -	R\$ -
Crédito descontado no mês 11/2008	R\$ 5.718,85	R\$ 9.155,53	R\$ -
Crédito descontado no mês 12/2008	R\$ -	R\$ -	R\$ 9.549,10
Crédito remanescente	R\$ -	R\$ -	R\$ 17.493,16

Assim, é passível de reconhecimento o valor de R\$ 17.493,16, referente ao mês de dezembro de 2008. (...)

A ciência do indeferimento parcial do PER/DCOMP foi dada à contribuinte em 22/04/2013 (fl. 118) e, dentro do prazo regulamentar, 17/0/2013 (fl. 120), esta apresentou sua defesa alegando:

O contribuinte é empresa industrial que realiza operações de venda de produtos para o mercado interno e externo.

Em 2008 a empresa era tributada pelo Lucro Real, portanto as contribuições para o PIS e a COFINS são calculadas de forma não-cumulativa.

A legislação do PIS e da COFINS (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), prevê que restando saldo credor no trimestre, pode o contribuinte utilizar para pagamento de outros tributos.

No quarto trimestre de 2008, a empresa apurou saldo negativo de PIS e COFINS, relativo ao mercado interno e externo.

De forma equivocada solicitou ressarcimento e compensação do saldo relativo ao mercado interno, quando o correto seria somente pedir do mercado externo.

Ocorre que, materialmente, o contribuinte tem direito ao ressarcimento de PIS e COFINS sobre o mercado externo, portanto, deverão ser retificados de ofício as declarações de compensação, tornando insubsistente o despacho decisório, conforme restará demonstrado.

DO DIREITO - PRELIMINAR

DO DIREITO

Após reproduzir parcialmente os artigos 6ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, conclui:

Diante da possibilidade de ressarcir os referidos créditos, a que tem direito, o contribuinte procedeu as solicitações, através do programa PerDcomp, conforme prevê a IN 900/2008.

Ocorre que o contribuinte solicitou o ressarcimento do PIS e da COFINS relativa ao mercado interno, e não do mercado externo, como prevê a legislação, e por este motivo foi gerado o presente despacho decisório.

Ocorre que, MATERIALMENTE, tem o contribuinte o direito a ressarcir os valores de PIS e COFINS do mercado externo, então o que ocorreu foi somente um erro formal, que pode ser facilmente sanado, pelo próprio órgão fiscalizador.

Para defender o seu entendimento, discorre nos tópicos seguintes sobre o "erro de fato" e a "verdade formal", conforme abaixo parcialmente reproduzido:

Do Erro de Fato

Conforme resta demonstrado pelos DACONs em anexo, o contribuinte tem direito a ressarcir os créditos de PIS e COFINS do mercado externo e, portanto, deve a RFB efetuar retificações da PERDCOMP, que são necessárias ao correto aproveitamento do saldo credor.

O equívoco foi cometido pelo contribuinte, pois deveria ter informado que o saldo credor se referia a PIS ou COFINS relativa a exportação.

Isso claramente pode-se notar tratar-se de erro formal, o que não modifica em nada o DIREITO ao crédito, não podendo o órgão fiscalizador se utilizar de legislações normativas, para cercear um direito líquido e certo.

Quando o órgão fiscalizador deparou-se com tal situação deveria diligenciar para ver surgir a verdade material, analisando o caso detidamente e intimando o contribuinte para elucidar a situação.

Este é procedimento determinado pelo Conselho de Contribuintes, que tem, reiteradamente, decidido nesse sentido, conforme se extrai da seguinte decisão:

(...)

Caso tivesse procedido dessa forma, o erro de fato seria claramente identificável e sanável, inclusive, por iniciativa do próprio fisco, conforme prevê o art. 149 do CTN:

(...)

A possibilidade de revisão de ofício tem sido, reiteradamente afirmada pelo Conselho de Contribuinte, conforme se verifica nas decisões abaixo:

(...)

Dessa forma, o órgão fiscalizador, inicialmente, deveria ter diligenciado para certificar-se do equívoco e, quando identificado, retificar de ofício o erro cometido.

Este é procedimento determinado pelo Conselho de Contribuintes, que tem, reiteradamente, decidido nesse sentido, conforme se extrai da seguinte decisão:

(...)

Caso tivesse procedido dessa forma, o erro de fato seria claramente identificável e sanável, inclusive, por iniciativa do próprio fisco, conforme prevê o art. 149 do CTN:

(...)

A possibilidade de revisão de ofício tem sido, reiteradamente afirmada pelo Conselho de Contribuinte, conforme se verifica nas decisões abaixo:

(...)

Dessa forma, o órgão fiscalizador, inicialmente, deveria ter diligenciado para certificar-se do equívoco e, quando identificado, retificar de ofício o erro cometido.

Da verdade material e formal

Diferentemente do processo judicial, que é apegado a verdade formal, no processo administrativo são consideradas todas as provas e fatos, ainda que sejam favoráveis ao interessado, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados na época própria. Pela

orientação deste princípio, o órgão administrativo de julgamento deverá buscar a verdade objetiva dos fatos.

Com base nesse princípio, as partes envolvidas devem considerar todas as possibilidades, fatos e provas para embasar sua conclusão.

Segundo Vitor Hugo Mota de Menezes¹ (2002, p. 22), o princípio da verdade material deve ser buscado no processo, desprezando-se as presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos que procurem atender apenas à verdade formal, muitas vezes atentando contra a verdade objetiva, devendo a autoridade administrativa promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material.

O contribuinte tem de fato direito a crédito ao pleiteado, porém erros de informações geraram este despacho.

Assim, para restabelecer a verdade material, o contribuinte entende que a DRJ deve determinar a retificação dos PERDCOMPs objetos do presente despacho.

Por fim, requer que:

- a) Seja recebida a presente manifestação de inconformidade, declarando o referido despacho decisório insubsistente, tornando-o sem efeitos;
- b) Seja reconhecido o erro de fato, determinando a retificação de ofício das PERDCOMPs objeto do presente despacho decisório, para demonstrar o saldo credor de PIS do segundo trimestre, conforme informações do DACON;
- c) Alternativamente, que seja possibilitado ao contribuinte que efetue estas alterações, para reestabelecer a verdade material;
- d) Seja reconhecido saldo credor de PIS de exportação, relativo ao quarto trimestre de 2008, no valor de R\$ 45.916,60;
- e) Seja homologado o referido crédito, bem como todas as compensações objeto deste despacho decisório.

É o relatório.

A Quarta Turma da DRJ/RPO proferiu acórdão nº 14-95.670, em 31 de maio de 2019 (e-fls. 184), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO. COMPETÊNCIA.

O pleito de retificação de PER/DCOMP somente será deferido caso o pedido ou a compensação se encontre pendente de decisão, não sendo da competência das Delegacias de Julgamento sua apreciação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

MANIFESTAÇÃO. AUSÊNCIA DE LITÍGIO.

Inexistindo litígio quanto ao direito creditório, não há que se conhecer da manifestação de inconformidade.

Manifestação de Inconformidade Não Conhecida

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente foi notificada em 24 de junho de 2019 (e-fls. 195) e interpôs Recurso Voluntário em 10 de julho de 2019 (e-fls. 196), no qual repisa os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

O recorrente junta as DACONs dos períodos pleiteados em sede de manifestação de inconformidade e Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A recorrente busca as compensações, mediante as declarações de compensação vinculadas ao PER (pedido de ressarcimento), documentos nos quais afirma que o crédito é originário de Cofins não-cumulativa exportação.

Entendo que o litígio aqui reside em duas questões: i) a existência do crédito e o direito posto pelo contribuinte em suas defesas; ii) a decisão proferida pela DRJ.

Para melhor dirimir a questão, inicio com o despacho decisório de fls. 141, em que foi parcialmente deferido o crédito pleiteado, com as seguintes razões:

De acordo com o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008, a contribuinte apurou os valores devidos de Cofins de R\$ 44.899,74, R\$ 51.183,26 e R\$ 9.549,10, respectivamente.

Na ficha 23 A – Créditos Descontados no Mês – Cofins – Regime Não- Cumulativo dos referidos DACONs, informou que utilizou créditos de aquisição no mercado interno vinculado à receita de exportação referente ao mês de dezembro de 2007 como dedução de parte dos débitos acima elencados nos valores de R\$ 3.999,96, R\$ 22.203,47 e R\$ 9.549,10.

No DACON referente ao mês de dezembro de 2007, a contribuinte não apurou Créditos de Cofins vinculados à receita de exportação. Assim, tais deduções não foram validadas e, em consequência, utilizados parte dos créditos de Cofins vinculados à receita de exportação dos meses em tela, conforme abaixo demonstrado:

Meses	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Crédito art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculado à exportação	R\$ 9.718,81	R\$ 9.155,53	R\$ 27.042,26
Crédito descontado no mês 10/2008	R\$ 3.999,96	R\$ -	R\$ -
Crédito descontado no mês 11/2008	R\$ 5.718,85	R\$ 9.155,53	R\$ -
Crédito descontado no mês 12/2008	R\$ -	R\$ -	R\$ 9.549,10
Crédito remanescente	R\$ -	R\$ -	R\$ 17.493,16

Assim, é passível de reconhecimento o valor de R\$ 17.493,16, referente ao mês de dezembro de 2008.

Contudo, nas alegações de defesa trazidas pelo contribuinte em sede de manifestação de inconformidade, há expressa manifestação de que o crédito lhe foi parcialmente negado porque houve um **erro de preenchimento**, e que o **pedido de ressarcimento foi realizado quanto ao mercado interno, quando o correto seria pedir do mercado externo, para, finalmente, requerer a retificação de ofício dos documentos transmitidos**, em nome do erro de fato e princípio da verdade material.

A decisão de primeira instância entende que o contribuinte requer a retificação do PER, e considera a incompetência para se manifestar sobre, bem como pela inexistência de

litígio quanto ao direito creditório, e vota pelo não conhecimento da manifestação de inconformidade.

Vale ressaltar um ponto importante, na mesma decisão, a DRJ afirma:

Além do mais — embora a contribuinte alegue que apresentou pedido de ressarcimento de PIS ou Cofins do mercado interno, motivo pelo qual houve o indeferimento do PER — na realidade, formulou pedido de ressarcimento das contribuições do mercado externo, mas, na análise do mérito pela autoridade fiscal, não havia a totalidade do crédito pleiteado.

Em que pese o contribuinte ter apresentado basicamente os mesmos argumentos postos em sede de manifestação de inconformidade, entendo aqui que há uma confusão processual, que precisa ser organizada.

Primeiro ponto a ser tratado é que o contribuinte, mesmo que tenha arguido de forma incorreta a razão pelo qual houve um erro de preenchimento, a alegação da existência de erro de fato por si só já pode ser considerada uma defesa, portanto, não vejo razão pela qual manter a decisão da DRJ quanto à inexistência de litígio.

Segundo ponto a ser tratado é o mérito da questão: como dito acima, o fato do contribuinte ter alegado que preencheu incorretamente como “mercado interno”, e que o correto seria “mercado externo”, não interfere na existência de defesa quanto à alegação de erro de preenchimento do documento fiscal para pleitear o crédito.

Contudo, no próprio PER, e nas DCOMPs vinculadas, bem como nas DACONs acostadas aos autos, é possível verificar que o preenchimento está correto, e que a razão pela qual o crédito não foi integralmente homologado, é porque não havia saldo suficiente, como bem caminhou o despacho decisório ao analisar a Ficha 23-A em cotejo aos documentos supracitados.

Para além disso, poderia ter o contribuinte — e deveria, ter juntado aos autos, provas que tivessem o condão de elidir a negativa do crédito, ainda que fosse apenas a argumentação de que houve um erro de preenchimento, tal como o livro razão, e outros documentos contábeis, e não meramente fiscais.

Para tanto, já possuo entendimento firmado, no seguinte sentido:

Há de se comprovar a certeza e liquidez para que se perfaça o crédito de forma integral em âmbito administrativo, sendo necessária e imprescindível a apresentação de provas contábeis e fiscais para tanto.

Em que pese a jurisprudência deste Tribunal Administrativo ser pacífica em relação à desnecessidade de retificação do documento fiscal ou ainda a consideração do documento retificador após despacho decisório para análise do crédito em primeira instância, deve o contribuinte, se alegado equívoco no preenchimento de tais declarações, comprová-lo, através de documentos hábeis para tanto.

Destaco que o direito creditório — e tal entendimento embasa a afirmativa supracitada, nasce do pagamento indevido ou a maior, e não da declaração na respectiva obrigação acessória.

Veja, o direito à restituição do pagamento a maior ou indevido do tributo — indébito tributário, pelo contribuinte, é originado nas expressas disposições dos artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional — da lei:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Nota-se que o pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte, deve ser demonstrado com base na legislação aplicável em lançamentos por homologação.

Nesse sentido, para se constatar a veracidade do suposto equívoco alegado pelo recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação da diferença do valor efetivamente pago a maior em relação àquele valor devido, para que se demonstre o pagamento, a base de cálculo utilizada, dentre outros fatores que compõem a conjuntura do crédito tributário pleiteado.

Observa-se o disposto no artigo 147, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, que permite respectiva demonstração:

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.

E, cabe ao contribuinte tal ônus, conforme determina o artigo 373, do Código de Processo Civil, de modo a garantir à fiscalização que o valor requerido – mediante PERDCOMP, seja a título de restituição ou de compensação, é verdadeiramente devido.

Atendido no primeiro momento a demonstração do equívoco cometido e alegado pelo contribuinte sob a guarida do ônus da produção das provas e seu cotejo necessário no processo administrativo fiscal, em seguida é necessário analisar se os documentos são suficientes ao cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 170, do Código Tributário Nacional, ou seja, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário:

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.

No caso em comento, o recorrente não apresenta nenhum tipo de prova contábil, em nenhum momento processual. E, seu direito, aqui, apoia-se no conjunto probatório do presente processo administrativo, que é evidentemente inexistente.

E, como dito logo acima, para que a compensação se aperfeiçoe, exige o artigo 170, do Código Tributário Nacional, a certeza e liquidez do crédito - a “certeza da existência” e a “determinação da quantia” dos créditos e débitos que se pretende compensar, de modo que, deve a análise da fiscalização face ao cumprimento desses dois requisitos pelo contribuinte, ser realizada com base nas provas apresentadas no processo administrativo fiscal.

Neste sentido, a “certeza da existência” dos créditos recíprocos é atestada pelo pagamento indevido, que constitui o débito do fisco, e pelo lançamento, apto a constituir o crédito tributário por meio da apuração da ocorrência do fato jurídico hipoteticamente previsto na norma de incidência tributária e do cálculo do montante devido a título de tributo.

Logo, conclui-se que, se não há documentos para tanto, não há que se sustentar o direito de compensação pleiteado, visto que não comprovado o cotejo do pagamento realizado a maior e o valor efetivamente devido com as devidas exclusões já exaustivamente supracitadas.

Portanto, em que pese o não conhecimento da decisão de primeira instância, entendendo pela existência do litígio – expressamente quanto à alegação de erro de preenchimento, contudo, com apoio argumentativo de que não há prova contábil suficiente para respectivo pleito.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro