



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

**Processo n°** 11020.903336/2015-07  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-005.737 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2018  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COFINS  
**Recorrente** KEKO ACESSORIOS S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2010

**DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO A QUO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não é passível de nulidade o despacho decisório que esteja devidamente motivado e fundamentado, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

**ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.**

Nos processos em que as declarações de compensação não são homologadas por constar perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, é ônus do Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

**MULTA E JUROS DE MORA.**

Débitos indevidamente compensados por meio de Declaração de Compensação não homologada sofrem incidência de multa e juros de mora. Artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. SÚMULA CARF Nº 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

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

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado em substituição à conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz). Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, rejeitando as preliminares da defesa e não homologando as compensações apresentadas por não reconhecer o direito creditório postulado.

O Despacho Decisório negou a homologação por considerar que o crédito informado no PER/DCOMP foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando saldo remanescente para a compensação declarada, resultando na cobrança do valor consolidado correspondente aos débitos indevidamente compensados.

Em manifestação de inconformidade alegou preliminarmente a Contribuinte que é legítima detentora de créditos apresentados para compensação originados de pagamentos realizados de maneira indevida e a maior, sendo que o despacho decisório impugnado deve ser declarado nulo em razão de:

- i)* Ausência de fundamentação, resultando em desvio de finalidade na busca pela verdade material, uma vez que não foi diligenciado para aferição do crédito pleiteado e não intimou a Contribuinte a prestar informações;
- ii)* É dever da Autoridade fiscal, por aplicação do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, instruir o procedimento fiscal, como a solicitação de informações ao Contribuinte, apreensão de documentos fiscais, diligências até a sede da Empresa, entre outros expedientes;

iii) Não foi respeitado o contraditório, o devido processo legal e a ampla defesa.

No mérito, alegou a Contribuinte que:

iv) Deve ser possibilitada posterior juntada de documentos que comprovem as alegações trazidas em manifestação de inconformidade, em respeito ao princípio administrativo da verdade material, possibilitando a comprovação do direito creditório;

v) É ilegal e inconstitucional a multa aplicada sobre o montante do tributo devido, devendo ser aplicados os princípios constitucionais do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade;

vi) O percentual de multa aplicado para o caso de descumprimento de obrigação principal, mesmo que expressamente previsto na legislação pertinente, deveria sempre guardar proporção com o valor da prestação tributária exigida, bem como adequar-se e/ou assemelhar-se aos novos critérios de aplicação de multas estabelecidos para as relações contratuais que envolvem questões de direito privado.

O Acórdão nº 02-073.127 considerou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada face a ausência de comprovação de direito creditório líquido e certo.

Regularmente cientificada desta decisão, a Recorrente interpôs tempestivamente o Recurso Voluntário ora em apreço, onde repisa os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3402-005.721**, de 24 de outubro de 2018, proferido no julgamento do processo 11020.900604/2016-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Resolução **3402-005.721**):

### *"Pressupostos legais de admissibilidade*

*O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, devendo ser conhecido.*

*Preliminares*

*A Recorrente alega preliminarmente que o despacho decisório é nulo por não ser fundamentado e ferir aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, resultando em desvio de finalidade.*

*Sem razão.*

*Está correta a decisão recorrida ao concluir pela aplicação do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.*

*Com a detida análise dos autos é possível constatar que tanto o PERD/COMP, quanto a Manifestação de Inconformidade e o Recurso Voluntário, não estão instruídos com documentos passíveis de corroborar com as alegações da defesa.*

*Ao invés de comprovar a certeza e liquidez ou, ainda, proceder à retificação da DCTF, demonstrando a suficiência do direito creditório para contrapor ao despacho decisório que não homologou a compensação, a Recorrente cingiu-se em alegar a ausência das razões da não homologação, invocando os Princípios Constitucionais do Contraditório, Ampla Defesa e Devido Processo Legal, atribuindo o ônus da prova à Autoridade Fazendária.*

*Ao contrário do que alega a Recorrente, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.*

*Neste sentido, a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 3ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu o Acórdão nº 3401-003.907, acatando por unanimidade o voto do Conselheiro Relator Augusto Fiel Jorge D'Oliveira ao negar provimento ao Recurso Voluntário interposto no Processo Administrativo Fiscal nº 13832.000095/9970, conforme Ementa abaixo transcrita:*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1991 a 30/06/1992

ÔNUS DA PROVA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. ARTIGO 170 DO CTN.

Em processos que decorrem do indeferimento de pedido de restituição/compensação, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deverá apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito (artigo 170, do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Transcreve-se abaixo parte do fundamento que embasou o respeitável voto do julgador acima citado:*

Em se tratando de pedido de restituição combinado com pedido de compensação, é ônus do contribuinte provar que possui o direito de crédito e no montante por ele alegado, o que implica a guarda da documentação necessária para tanto não pelo prazo de 5 (cinco) anos da realização dos pagamentos, como pretende ver reconhecido o Recorrente, mas até o encerramento da discussão administrativa ou judicial em que pretende ver aquele direito de crédito reconhecido. Nesse sentido, vejam os dispositivos legais a seguir:

CTN: "Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibilos.

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". (grifos nossos)

Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil): "Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados" . (grifos nossos)

Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99): "Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (DecretoLei nº 486, de 1969, art. 4º).

(...)

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. (DecretoLei nº1.598, de 1977, art. 9º, §1º)". (grifos nossos)

*Neste caso, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que tanto o despacho decisório, quanto o acórdão recorrido estão motivados pela ausência de crédito suficiente para compensação com os débitos declarados. E não há que se falar em preterição do direito de defesa da Contribuinte.*

*Portanto, afasto as preliminares invocadas no recurso em análise.*

**Mérito*****Do Princípio da Verdade Material***

*A Recorrente invoca o Princípio da Verdade Material para alegar que deveria o Agente Fiscal apurar os fatos independentemente de suposições ou indícios, possibilitando à manifestante a posterior juntada de documentos para comprovar o direito creditório.*

*Com efeito, a busca pela verdade material deve prevalecer, possibilitando ao Contribuinte apresentar todos os meios de provas necessários para comprovação de seu direito.*

*No entanto, é da Contribuinte o ônus da prova passível de contrapor a constatação de utilização dos créditos declarados para compensação, o que não ocorreu no presente caso, pois a Recorrente não apresentou qualquer documento passível de comprovar o direito alegado, tampouco procedeu à Retificação da DCTF no prazo concedido para manifestação de inconformidade.*

*O Artigo 37 da Lei nº 9.430/1996 prevê que "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".*

*Reitera-se a aplicação do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, bem como a incidência do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.*

*Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 3302-005.292, proferido pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção deste Tribunal Administrativo:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA. INDEFERIMENTO.

O direito creditório objeto de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep será indeferido se o contribuinte não apresentar os documentos necessários a análise e confirmação do valor do crédito pleiteado/compensado. Para esse fim, o postulante deve apresentar à fiscalização, quando solicitado, os arquivos digitais e os documentos fiscais e contábeis necessários à comprovação dos créditos apropriados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITO ESCRITURAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. DEDUÇÃO, RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de crédito decorrente do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, seja sob a forma de dedução, compensação ou ressarcimento, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros moratórios.

COMPENSAÇÃO DECLARADA. ANÁLISE ANTES DE COMPLETADO O PRAZO DE CINCO ANOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há homologação tácita da compensação declarada quando o contribuinte é cientificado do despacho decisório não homologatório da compensação antes de completado o prazo de cinco anos, contado da data da apresentação da correspondente declaração de compensação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.. IMPRESCINDIBILIDADE DA NOVA PROVA. INDEFERIMENTO.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO A QUO. IMPOSSIBILIDADE.

1. No âmbito do processo administrativo fiscal, a produção da prova pericial somente se justifica nos casos a análise da prova exige conhecimento técnico especializado. Por não atender tal condição, a apreciação de documentos contábeis e fiscais prescinde de realização de perícia técnica.

2. O indeferimento de pedido de diligência ou perícia não configura vício de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento ao direito de defesa, nos casos em que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que a produção da prova pericial e realização da diligência eram desnecessárias e prescindíveis para o deslinde da controvérsia.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA IMPRESCINDÍVEL À COMPROVAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO NA FASE PROCEDIMENTAL DE FORMA DELIBERADA E INTENCIONAL. PRINCÍPIO DO NEMO AUDITUR PROPRIAM TURPITUDINEM ALLEGANS. REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA NA FASE RECURSAL. NÃO CABIMENTO.

Se no curso do procedimento fiscal, após ser intimada e reintimada a recorrente, de forma deliberada e como estratégia de defesa, omite-se de apresentar os arquivos digitais e a documentação contábil e fiscal necessária à apuração da certeza e liquidez do crédito da Cofins pleiteado, a reabertura da instrução probatória na fase recursal, inequivocamente, implicaria clara

afrenta ao princípio jurídico de que ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza (ou nemo auditur propriam turpitudinem allegans).

DESPACHO DECISÓRIO PROFERIDO POR AUTORIDADE COMPETENTE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA INEXISTENTE. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade o despacho decisório proferido por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e que contenha todos os fundamentos fáticos e jurídicos suficientes para o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, em que formalizado pedido de ressarcimento de direito creditório, o ônus da prova recai sobre o contribuinte autor pedido.

Recurso Voluntário Negado.

Com isso, está correta a decisão de primeira instância.

***Da alegação de Inaplicabilidade da multa em face do Princípio Constitucional do Não Confisco e dos Princípios Administrativos da Razoabilidade e da Proporcionalidade.***

*A Recorrente questiona a multa aplicada, alegando tratar-se de penalidade confiscatória, ilegal e inconstitucional. Alega que:*

O valor lançado a título de multa, flagrantemente ilegal como a seguir demonstrar-se-á, é manifestamente excessivo, ferindo, desta maneira o princípio constitucional do não confisco e dos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade.

Neste contexto, é princípio básico que a pena, no caso a multa aplicada em face de infrações, não pode ultrapassar os estritos limites da lei – ou ainda, do direito como um todo - valendo para o caso específico do direito tributário, a definição legal do tributo como insuscetível de servir como instrumento de penalização do contribuinte.

(...)

De outra banda, importa consignar que as obrigações acessórias, entre elas a multa, podem ter duas naturezas, sendo uma tributária e, neste caso, converter-se em principal, e a outra de natureza punitiva, que, ipso jure, converte-se também em principal.

No primeiro caso, o que era princípio na legislação esparsa, converte-se em mandamento constitucional e legal impeditivo da bitributação com a mesma base de cálculo, vedando o bis in idem a partir do mesmo fato gerador, expresso no art. 150, I da CF/88, antes focado.

Ora ainda que tolerado durante a vigência da Constituição anterior e ainda que contrário ao princípio da tributação, o Código Tributário Nacional, como antes dito, mandava converter a obrigação acessória, qualquer que fosse sua natureza, administrativa ou punitiva, em obrigação principal.

Contudo, a tolerância tinha origem na idéia de que a obrigação principal - art. 113, 3º, do CTN - surge com a ocorrência do fato gerador, e tinha por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também a penalidade pecuniária.

(...)

Assim, a multa em questão é totalmente inexigível, uma vez que fere explicitamente os princípios legais e constitucionais acima referidos, devendo ser reformado o acórdão recorrido também neste ponto.

*Ocorre que o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 é taxativo ao estabelecer a fixação de juros de mora e multa. Vejamos:*

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

*A multa aplicada atende ao limite de 20% (vinte por cento) estabelecido pelo § 2º acima transcrito.*

*Portanto, não há que se alegar caráter confiscatório, tampouco ausência de razoabilidade e proporcionalidade.*

*Por outro lado, incide a Súmula CARF nº 2, uma vez que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

#### **Dispositivo**

*Ante o exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGO PROVIMENTO para manter na íntegra o acórdão recorrido."*

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento para manter na íntegra o acórdão recorrido.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra