



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.915442/2011-85
ACÓRDÃO	3402-011.865 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PL FUNDIÇÃO E SERVIÇOS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. ENCARGOS MORATÓRIOS PELOS TRIBUTOS NÃO COMPENSADOS. CABIMENTO.

A não homologação de compensações pode ter como consequência o pagamento após o vencimento dos tributos que se pretendia compensar, resultando na cobrança de juros e multa de mora. Súmula CARF nº 5.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral – Presidente Interino

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cynthia Elena de Campos, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Rafael Luiz Bueno da Cunha (suplente convocado(a)), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Jorge Luís Cabral (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rafael Luiz Bueno da Cunha.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-36.638, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belém/PA, que por unanimidade julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, contra despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

Adoto parcialmente o relatório do Acórdão de Primeira Instância por entender que reproduz adequadamente os fatos.

1. *Trata-se de Declaração de Compensação, PER/DCOMP nº 00998.67236.200707.1.1.01-0531, com pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI referente ao 2º trimestre de 2007, no valor de R\$90.443,98, utilizado na compensação de débitos próprios. Do total pedido, foram reconhecidos R\$10.524,92, conforme depreendemos da decisão contida no despacho decisório, fl.906, contra a qual o contribuinte ora se manifesta.*

2. *O Despacho Decisório mencionado decorreu de uma ação fiscal que teve por objetivo verificar os valores escriturados a título de créditos básicos de IPI nos PER/DCOMPs transmitidos pela contribuinte, para os períodos abaixo especificados:*

PER/DCOMP	Data da Transmissão	Período Valor (R\$)
222323412523020713018039	23/02/2007 1º TRIM 2006	227.067,57
146552957625010713013163	25/01/2007 4º TRIM 2006	194.632,40
291280086621050711019701	21/05/2007 1º TRIM 2007	191.707,20
009986723620070711010531	20/07/2007 2º TRIM 2007	90.443,98
343967679022100711011840	22/10/2007 3º TRIM 2007	99.017,51
390265892911010811015347	11/01/2008 4º TRIM 2007	29.796,93
185230380528040811017471	28/04/2008 1º TRIM 2008	37.018,51
197454475904090811018074	04/09/2008 2º TRIM 2008	186.068,45
109800868528110815017421	28/11/2008 3º TRIM 2008	180.782,73
363161684020030911019510	20/03/2009 4º TRIM 2008	36.507,51

A Recorrente informou, no processo de análise que resultou no Despacho Decisório, que estava com suas contas bancárias bloqueadas por diversos débitos não pagos, na época dos fatos, e não logrou provar a transferência de recursos para alguns fornecedores, apresentando apenas registros nos livros contábeis.

A Autoridade Tributária teria identificado três fornecedores com indícios de inaptidão por inexistência de fato, tendo em vista suas movimentações financeiras nos períodos, ausência de funcionários que pudessem conduzir a empresa, ausência de recolhimento de impostos, inclusive o IPI, inconsistência em notas fiscais e pelo fato de que não foram encontrados nos endereços comerciais.

Estes fornecedores são:

Fundifer Indústria Comércio e distribuição LTDA. – CNPJ 07.743.675/0001-70
Competence Industria, Comércio e Representação LTDA. – CNPJ 07.567.008/0001-83
Luiz Antônio Dau de Souza – CNPJ 93.465.128/0001-01

Em razão disto, o relatório do Acórdão da DRJ informa os montantes das glosas procedidas no processo de análise das PER/DCOMP, em relação a crédito pleiteados pela Recorrente:

“5. Ante todo o exposto no presente relatório, e conforme a planilha recalculada que se encontra em anexo, foram glosados R\$942.164,52 (novecentos e quarenta e dois mil, cento e sessenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos), de crédito básico de IPI, a seguir detalhados (em reais):”

Processo	Período	Vlr Utilizado	Vlr Certificado	Diferença
11065.904360/2011-13	1º trim 2006	222.394,77	1.756,83	220.637,94
11065.904359/2011-81	4º trim 2006	194.563,59	12.903,14	181.660,45
11065.904346/2011-10	1º trim 2007	191.707,20	18.719,60	172.987,60
11065.915442/2011-85	2º trim 2007	90.443,95	10.524,92	79.919,03
11065.915443/2011-20	3º trim 2007	99.017,51	60.477,84	38.539,67
11065.915444/2011-74	4º trim 2007	29.796,93	24.258,86	5.538,07
11065.915445/2011-19	1º trim 2008	37.018,51	36.725,00	293,51
11065.904347/2011-56	2º trim 2008	186.068,45	62.894,03	123.174,42
11065.904348/2011-09	3º trim 2008	180.782,73	61.368,90	119.413,83
11065.915446/2011-63	4º trim 2008	36.507,51	36.507,51	0,00
Total do crédito		1.268.301,15	289.629,12	942.164,52

Em sua defesa a Recorrente argumentou que não cabe a ela a fiscalização de outras empresas, e que não tinha meios de verificar a regularidade tributária de seus fornecedores, tendo apresentado notas fiscais e conhecimentos de transporte, que na sua opinião, comprovariam as transações comerciais.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

Ementa:

PASSIVO FICTÍCIO. PER/DCOMP. Correta a glosa das compras declaradas em pedido de ressarcimento/compensação de IPI, quando não comprovadas pelo contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido”

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 11 de junho de 2019 e apresentou Recurso Voluntário no dia 11 de julho de 2019.

Em seu Recurso Voluntário ataca a utilização de provas indiciárias pela Autoridade Tributária, e que a administração tributária precisaria provar os indícios, defendendo que seria perfeitamente plausível uma empresa pagar todos os seus fornecedores em dinheiro.

Tece diversas considerações sobre a atribuição do ônus da prova à Autoridade Tributária e apresenta doutrina.

Ataca a aplicação de multa moratória pelas compensações não homologadas.

Por fim apresenta o seguinte pedido:

“Assim, demonstrada a ausência de suporte fático, e a necessidade de oportunizar ao contribuinte a possibilidade de promover as necessárias demonstrações, a Recorrente requer a V.Sas., que acolhendo as razões de recurso aqui expendidas, lhe conceda:

1. *No mérito lhe conceda a exclusão dos lançamentos e multas decorrentes da não compensação dos débitos pelos créditos existentes, descritos acima e no referido auto de infração, por todas as razões acima expostas, bem como aquelas que serão supridas pelo duto conhecimento desse Julgador.*

2. *Que determine a nulidade do ato de lançamento, desconstituindo-o, e sendo nulo o principal, nulo os demais consectários impostos, na forma da legislação vigente.*

3. *Julgue procedente o presente Recurso, acolha as informações repassadas na PER/DCOMP, que estão em consonância com os documentos fiscais e contábeis da empresa, dando pela confirmação do direito à totalidade do crédito existente ao contribuinte, com a correta compensação efetuada e exclusão dos lançamentos, homologando-se as compensações apresentadas e por consequência, a extinção/liquidação do crédito tributário.*

4. *Que ao final, julgue procedente o presente Recurso, sob pena de duplicidade de cobrança, contando para tanto, sempre com os doutos conhecimentos deste eminente julgador, para suprir as razões aqui despendidas, excluindo todos os lançamentos e consectuários, anulando-se o auto de lançamento no que couber e retificando na parte que lhe seja de direito.*

N. Termos

P. Deferimento.”

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

1. Do ônus da Prova

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“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.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)
Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

“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 art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de IPI aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

No caso específico, cabe ainda a análise da efetiva conclusão da transação comercial e de seu pagamento, pois mesmo nas alegações de boa fé em situações em que os fornecedores são declarados inidôneos, e conseqüentemente inaptos, pela Autoridade Tributária, a boa fé demonstra-se pela comprovação do recebimento dos bens adquiridos e seu efetivo pagamento.

O artigo 82, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece o alcance dos efeitos da inaptidão e da consideração de inidoneidade de documentos fiscais, onde chamo atenção especial ao determinado no parágrafo único, como podemos ler a seguir:

“Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.”

O Superior Tribunal de Justiça já enfrentou o tema, em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), tendo emitido a Súmula 509, que transcrevo a seguir:

“Súmula 509 – É lícito ao comerciante de boa fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”

O REsp 1.148.444/MG, julgado no STJ, em 14 de abril de 2010, segundo a sistemática de Recursos Repetitivos, nos termos do artigo 543C, do Código do Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, na relatoria do Ministro Luiz Fux, trouxe decisão idêntica à súmula já reproduzida acima.

“1. O comerciante de boa fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...)

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

O Princípio da Boa-Fé está consignado no próprio Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, dentro dos termos de interpretação do negócio jurídico, conforme podemos verificar a seguir:

“Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.”

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - corresponder à boa-fé; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)”

A argumentação da Recorrente de que concluiria as suas transações pelo pagamento em espécie à fornecedores de outros estados da federação sem a intercessão da rede bancária é contrária notoriamente aos usos, costumes e práticas de qualquer mercado, e insuficiente para fazer prova a seu favor, ainda que considerássemos possível, mas demandaria a apresentação de recibos ao cobrador da dívida pelo fornecimento de bens, os quais não foram apresentados.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas registrados em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora.

Por tudo o que está exposto, e mesmo levando em conta o princípio da verdade material, não cabe nem à autoridade preparadora, nem tão pouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do autor em provar o seu direito, assim como rever de ofício lançamentos contábeis ou o cumprimento de obrigações acessórias no sentido de classificar adequadamente operações comerciais e seu enquadramento nos conceitos de créditos referentes ao regime não cumulativo de IPI.

Sem razão à Recorrente.

2. Das multas moratórias

A não homologação do pedido de compensação, apesar de que tenha sido o mesmo apresentado antes do vencimento do débito tributário a ser compensado, implicou no atraso ao pagamento devido, e neste caso, aponta-se por óbvio que sua cobrança é devida sempre que o pagamento for feito em atraso, e que a Lei nº 9.430/1996, trata em seus artigos 43 e 61, multa e juros de mora como parte integrante do crédito tributário:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

(...)

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 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. [\(Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998\)](#) [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)”

Também precisamos citar a Súmula CARF nº 5.

“Súmula CARF nº 5

Aprovada pelo Pleno em 2006

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94322, de 14/08/2003 Acórdão nº 103-19964, de 14/04/1999 Acórdão nº 103-21585, de 14/04/2004 Acórdão nº 104-18397, de 17/10/2001 Acórdão nº 107-05873, de 28/01/2000 Acórdão nº 201-76735, de 25/02/2003 Acórdão nº 203-09664, de 06/07/2004 Acórdão nº 202-15750, de 12/08/2004 Acórdão nº 203-09811, de 20/10/2004 Acórdão nº 204-00079, de 14/04/2005 Acórdão nº 301-29745, de 09/05/2001 Acórdão nº 301-30534, de 25/02/2003 Acórdão nº 301-30761, de 11/09/2003 Acórdão nº 301-31486, de 19/10/2004 Acórdão nº 303-32358, de 12/09/2005”

Sem razão à Recorrente.

Conclusão

Por tudo acima exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator