



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.901590/2013-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.263 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente COOPERATIVA ARROZEIRA PALMARES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

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 provas suficientes para tanto, apresentadas 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. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Walker Araújo, Fábio Martins de Oliveira, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva, Walker Araújo, Fábio Martins de Oliveira, José Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Denise Madalena Green, Flávio José Passos Coelho (Presidente).

Relatório

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

Trata-se o presente processo da análise do PER/DCOMP nº 29311.49396.270709.1.1.10-5464, no valor de R\$ 11.286,07 relativo a Crédito do PIS não cumulativo – mercado interno – 1º Trimestre de 2009.

O Despacho Decisório de fl. 3, emitido em 04/04/2013 informa os seguintes fundamentos:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO
 Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 11.286,07
 Análises as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.
 Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página Internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Diante do exposto:
 NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:
 33011.82212.291011.1.3.10-0924
 INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP:
 29311.49396.270709.1.1.10-5464
 Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2013.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
11.286,07	2.257,21	1.419,78

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório".
 Base Legal: Lei nº 10.637, de 2002, Lei nº 10.865, de 2004, art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Da leitura dos seus termos, identifica-se a apuração dos créditos disponíveis para cada mês do ano, da seguinte forma:

Nome/Nome Empresarial: COOPERATIVA ARROZEIRA PALMARES LTDA
CPF/CNPJ: 91.877.506/0001-39
PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: 29311.49396.270709.1.1.10-5464
Número do processo de crédito: 11080-901.590/2013-96
Tipo de Crédito: PIS/PASEP NÃO-CUMUL M INTER
Trimestre de apuração do crédito: 1º trimestre de 2009 - 01/01/2009 a 31/03/2009
Despacho Decisório (Nº de Rastreamento): 048904637

RESULTADO DA ANÁLISE DO VALOR DO DIREITO CREDITÓRIO

MÊS DE APURAÇÃO:	Janeiro	Fevereiro	Março
	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor (R\$)
1. Valor do Crédito Apurado no Mês	0,00	0,00	0,00
2. (-) Crédito Diferido no Mês	0,00	0,00	0,00
3. (+) Crédito Adicionado no Mês	0,00	0,00	0,00
4. (-) Crédito Utilizado por Desconto	0,00	0,00	0,00
5. Ajuste no Valor do Crédito	0,00	0,00	0,00
6. (-) Valor do Crédito Aproveitado de Ofício	0,00	0,00	0,00
Saldo do Crédito Disponível no Mês	0,00	0,00	0,00

Resultando na seguinte conclusão:

MÊS DE APURAÇÃO:	Janeiro	Fevereiro	Março
	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor (R\$)
Valor do Crédito Pedido	4.402,34	3.331,44	3.552,29
Valor do Crédito Deferido	0,00	0,00	0,00

Detalhamento da Compensação e Valores Devedores

DCOMP Nº: 33011.82212.291011.1.3.10-0924 Situação: não homologado
 Data de transmissão do DCOMP: 29/10/2011
 Crédito Utilizado para Compensação em Valor Originária (R\$): 0,00
 Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$): 0,00

Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado no DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)	Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
11080-902.277/2013-75	0220	01-07/2011	REAL	31/10/2011	Principal	11.286,07	11.286,07	0,00	0,00	0,00

O Contribuinte, inconformado com o Despacho Decisório, apresentou sua Manifestação de Inconformidade tempestivamente (fl. 2), conforme despacho de fl.21 (fl. 3 – DD emitido em 04/04/13; fl. 02 – Manifestação de Inconformidade em 26/04/13). Da Manifestação de Inconformidade, sem prejuízo da sua leitura integral, observa-se o que se segue:

Identifica as razões pela qual não houve a homologação do PERDCOMP que apresentou.

Informa que a não homologação ocorreu em razão de não ter informado separadamente nos DCON's os créditos vinculados à receita tributada e não tributada vinculadas ao Mercado Interno.

3) Conclui por solicitar a homologação da DCOMP apresentada e pedindo pelo deferimento da restituição solicitada no PER em face das alterações efetuadas.

A 9ª Turma da DRJ/SPO, mediante o acórdão nº 16-97-886, em 23 de julho de 2020 (e-fls. 23), julgou improcedente a manifestação de inconformidade, pela insuficiência de provas contábeis hábeis a demonstrar ou justificar as alterações promovidas nas informações constantes dos Dacons.

A recorrente foi notificada em 09 de setembro de 2020 (e-fls 37), e interpôs Recurso Voluntário em 08 de outubro de 2020 (e-fls. 38), no qual afirma que por um lapso não foram juntados os documentos comprobatórios em sede de manifestação de inconformidade, mas que nessa oportunidade recursal apresenta as notas fiscais encontradas (afirma não possuir todas as notas em razão do tempo, e-fls 62/115), e o Livro de Registro de Entradas (e-fls 117/128, com termo de abertura) do período em discussão.

Vale ainda ressaltar que foram juntados os dacons retificadores (documentos retificados após despacho decisório, apenas primeira página), PERDCOMP original, e cópia do despacho decisório, em sede de manifestação de inconformidade.

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 controvérsia cinge-se, basicamente, (i) aceite de provas em sede de recurso voluntário; e, ii) no direito ao crédito pleiteado pelo contribuinte, em relação à contribuição PIS – mercado interno, do primeiro semestre de 2009, tendo sido transmitido o PERDCOMP em 27/07/2009, ao passo que as Dacons originais relativas ao período constam com valores equivocados, devidamente retificados, conforme documentos juntados na defesa de primeira instância.

Dada decisão pela DRJ, o contribuinte insurge com a afirmação de que por um lapso não juntou documentos contábeis na primeira oportunidade, razão pela qual no recurso dirigido ao presente Tribunal, apresenta diversas notas fiscais relativas ao período discutido (e-fls 62 a 115), bem como o Livro de Registro de Entradas, com o Termo de Abertura (e-fls. 117/128).

Entendo que, a despeito da decisão de primeira instância quanto à análise mais detalhada das Dacons, e a suposta impossibilidade de retificar os documentos fiscais após despacho decisório, o ponto principal – aqui demonstrado como *ratio decidendi*, é insuficiência/inexistência de prova da existência do crédito pleiteado, no presente processo administrativo.

Pois bem.

Do aceite de provas no Recurso Voluntário

Acredito que a discussão sobre a existência do crédito- e consequentemente, da não-homologação posterior, deve ser pautada nos documentos juntados no processo administrativo pelo contribuinte em sede de manifestação de conformidade e recurso voluntário.

E, para tanto, expressamente, aceito as provas no Recurso apresentado à presente segunda instância, com base nas seguintes considerações, que inicio no artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

Afirma tal dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

O parágrafo 4º, do dispositivo acima, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a situação enquadrar-se em uma das exceções ali descritas.

A norma expressa carrega espaço para entendermos que, dentro das excepcionalidades, podemos aceitar as provas apresentadas pelo contribuinte em outro momento processual, pontualmente posterior, que não a manifestação de inconformidade, e acredito fazê-lo em atendimento ao princípio da verdade material.

E justamente nesse sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos, dos quais me limito a citar e transcrever as argumentações em um deles - Acórdão nº 9303-005.084:

Como já vimos, o acórdão recorrido considerou preclusa a apresentação destes novos documentos e negou provimento ao recurso.

O transcrito § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. **A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual. De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.**

Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e da verdade material.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à medida em que aqueles documentos apresentados poderão revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa no acórdão n.º 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto n.º 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei n.º 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, § 4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.

É consabido que a norma legal do art.16, § 4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pelas provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o autuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.

Vê-se que tal entendimento prima pelo princípio da verdade material, bem como ampla defesa e contraditório, de modo a proteger o aceite de conjunto probatório em outro momento processual, que não o da manifestação de inconformidade.

Entendo que o sentido esposado pela Câmara Alta do Tribunal, bem como pela norma expressa, deve ser aplicado com parcimônia a cada caso concreto, especialmente quanto à análise do conjunto probatório que foi juntado pelo contribuinte, bem como pela natureza das provas que compõem o respectivo conjunto.

E, no caso em comento, entendo plausível respectivo aceite, especialmente porque as provas que foram juntadas são documentos que possuem o potencial de elidir a argumentação trazida em decisão de primeira instância, e especialmente, comprovar a afirmação posta pelo contribuinte.

Superado o aceite da prova em sede de Recurso Voluntário – e o faço aqui, de forma expressa, em primazia ao princípio da verdade material e ao entendimento já esposado na CSRF, os documentos devem ser analisados.

Dos documentos juntados

O contribuinte junta aos autos notas fiscais de saída e o Livro de Registro de Entradas do primeiro semestre de 2009, sem contudo, juntar os dacons originais, tão menos os dacons retificadores, ou qualquer outro elemento que embase de forma conjunta o crédito pleiteado.

Sem delongas, entendo pelo mesmo resultado da decisão de primeira instância – inexistência do direito ao crédito, com sustento em uma de suas razões, que é a falta de prova, conforme a seguir exposto.

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, comprovar o equívoco, 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.

O direito do contribuinte, 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.

No caso concreto, ainda que juntados determinados documentos, não é possível verificar a certeza e liquidez supramencionada, porque não é possível realizar um cotejo entre as informações alteradas, os documentos contáveis e o suposto erro cometido nas declarações, considerando que o conteúdo juntado é desconexo entre si.

Logo, conclui-se que, se não há documentos para tanto, não há que se sustentar o direito de compensação pleiteado, visto que não comprovada a existência do crédito.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro