



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.720176/2012-89  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.005 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de novembro de 2021  
**Recorrente** ALIANCA METALURGICA S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO VINDICADO.

A compensação pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo vindicado em suficiência para a extinção do débito, direito esse devidamente comprovado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n. 09-63.584 de lavra da 2ª Turma da DRJ/JFA, que por unanimidade de votos, decidiu julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar a compensação em litígio.

No mérito Trata o presente processo de análise do Pedido de Ressarcimento de nº 40370.25067.030909.1.5.113297 (juntado ao eprocesso no documento “Per/dcomp Pj”, fls. 5 a 35) onde se pleiteia crédito de COFINS Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004), incidência não-cumulativa, do 4º trimestre do ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 1.265.999,15 (um milhão duzentos e sessenta e cinco mil novecentos e noventa e nove reais e quinze centavos).

A este crédito foram vinculadas diversas DCOMP, todas listadas à fl. 104.

Do relatório do Parecer que amparou o indeferimento do pedido, juntado às fls. 103/113, extraímos as razões do indeferimento, de onde destacamos os trechos abaixo colacionados:

*"14. Assim no DACON o contribuinte não demonstrou o saldo credor pleiteado no PER, pelo contrário, no período, apurou e compensou “Cofins Incidência não-cumulativa Código 5856”, como já dito, segundo a legislação aplicável (art. 21 da IN 600/2005) jamais poderia haver crédito passível de ressarcimento sem antes ter sido utilizados na dedução de débitos da mesma contribuição.*

...

*17. Tais valores também são incompatíveis com a movimentação declarada pela empresa na DIPJ 2005 (AC 2004), DOC 04, onde a contribuinte para o ano-calendário de 2004 declara que gastou o valor de R\$ 66.742.996,96 (sessenta e seis milhões setecentos e quarenta e dois mil novecentos e noventa e seis reais e noventa e seis centavos) como “Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos”, valor este incompatível o necessário para comprovar o crédito pleiteado.*

...

*18. Diante de tais inconsistências, em 11/09/2011, por meio do “Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação Fiscal 01/2011” (DOC 04 – TIF 01 2011), intimamos a requerente a apresentar em 20 (vinte) dias Informações Contábeis, Informações Fiscais e Arquivos Auxiliares do ano-calendário de 2004 em arquivos magnéticos nos formatos da Instrução Normativa SRF 86 de 2001...*

*20. Os arquivos contábeis não foram apresentados de acordo com o solicitado na intimação (DOC 04 – TIF 01 2011 item 1), apesar de expressamente determinado os arquivos contábeis não foram validados pelo programa Gerador de Declaração do Sistema SINCO, ademais, faltaram muitos arquivos como de lançamentos contábeis, plano de contas, saldos (vide CD 1) inviabilizando a utilização dos sistemas de auditoria da RFB (Contágio) para a análise das informações.*

*21. A interessada não apresentou a descrição do processo produtivo solicitado no item 4 da intimação...*

*24. A interessada também não apresentou o Memorial de Cálculo ou Demonstrativo solicitado no item 5 da intimação...*

*26. Em 12/04/2012, a contribuinte foi novamente intimada (DOC 07 – TIF 02 2012) a apresentar em 20 (vinte) dias Informações Contábeis, Informações Fiscais e Arquivos Auxiliares do ano-calendário de 2004 em arquivos magnéticos nos formatos da Instrução Normativa SRF 86 de 2001.*

*27. Em 16/04/2012, a contribuinte foi intimada (DOC 08 – TIF 03 2012) a apresentar, no prazo de 10 (Dez) dias, demonstrativo, em arquivo digital, no formato de planilha eletrônica, discriminando os valores que, somados, totalizam os valores declarados em cada rubrica no DACON nas fichas 06A, 06B, 16A e 16B, relativo ao período do 1º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2004, separados por rubrica do DACON.*

*28. Em 04/05/2012 (vide DOC 09 Resposta a TIF 02 2012 e TIF 03 2013), a empresa entrega os mesmos arquivos apresentados na primeira intimação...*

*29. Em contato telefônico fomos informados que a empresa trocou os sistemas contábeis e não teriam como disponibilizar as informações, contábeis no formato solicitado, nem o Memorial de Cálculo ou Demonstrativo solicitados."*

Diante da ausência de comprovação do direito creditório, concluiu a autoridade fiscal pelo indeferimento do pedido.

Regularmente cientificada do indeferimento do pedido de ressarcimento e da não homologação das compensações, a contribuinte protocolou suas razões de inconformismo, de onde extraímos os trechos abaixo a fim de proporcionar o entendimento do caminho que tomou sua defesa:

*"É de suma importância tais dados, pois o presente Auto de Infração teve como supedâneo a DIPJ 2005, onde a empresa optou pela tributação com base no lucro real, referente ao ano-calendário de 2004, um ano após ser instituído a não-cumulatividade do PIS.*

...

*Tanto na norma tributária como na norma não tributária, premissa e obrigação se vinculam, para que tal vínculo se concretize impõe-se o acertamento da premissa, ou seja, que se tenha como certa sua incidência.*

*Assim, o acertamento da premissa leva ao acertamento da obrigação, visto que ambos já se encontram vinculados na norma jurídica de um*

*modo geral, e, apenas a incerteza, quanto à incidência da premissa e da atualidade da exigência da obrigação, paralisa a aplicação da norma.*

*Na realidade, o acerto não diz respeito ao preceito da norma em si, mas à verificação da sua incidência sobre a situação concreta. A relação jurídica de débito e crédito importa a projeção de uma norma sobre uma situação concreta.*

*Sendo assim, parte-se da premissa de que o crédito tributário existe e é legítimo, fato não contestado em nenhum tópico do parecer do auditor da receita federal no despacho decisório impugnado.*

*Conclui-se, portanto, que o crédito em que houve a compensação da COFINS, respeita a legislação em vigor, sendo incontestável sua legitimidade e existência. O questionamento recai sobre a forma de compensação do crédito.*

...

*Assim o ato de compensar não se torna inexistente no mundo jurídico. A compensação, segundo o fiscal, não respeitou uma ordem instituída por uma instrução normativa, mas é válida e legítima.*

*Essa ordem não está estipulada na lei, mas sim, em uma instrução normativa, para que à Administração Tributária seja cada vez mais eficiente e organizada.*

...

*Conclui-se, assim, que os créditos de IPI compensados com os débitos da COFINS, respeitam a legislação em vigor, bem como, a identidade subjetiva da relação jurídica, não ocorrendo assim prejuízo ao erário público.*

...

*O contribuinte estava em uma fase de adaptação a nova sistemática, e o fiscal, além de exigir toda documentação contábil existente, concede um prazo de 20 (vinte) dias para sua apresentação.*

*Data máxima vênua, o fiscal não agiu com o devido "bom senso" ao exigir toda documentação em um prazo tão curto, e mesmo assim, não foram detectados erros materiais pelo fiscal.*

...

*Assim sendo, o Ilustre Fiscal ao invalidar as PER/DCOMP, não analisou os pedidos de uma forma imparcial, justa e equânime, violando assim a eficiência que deve prevalecer em toda Administração Pública.*

*Conclui-se, portanto, que à Administração Tributária, deve agir de acordo com a política tributária, agindo de uma forma menos burocrática.*

...

*Evidentemente houve um equívoco por parte do contribuinte ao preencher o PER/DCOMP, fato constatado pelo fiscal e incontestável pelo contribuinte.*

*O raciocínio do ilustre fiscal pode ser assim demonstrado: parte-se de um equívoco (fato incontroverso), daí ocorre à presunção da má-fé do contribuinte, e conclui-se que a conduta do contribuinte constitui ato de improbidade administrativa causando lesão ao erário público."*

*Essas foram, em resumo, suas razões de discordância.*

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a r. DRJ decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. PRÉ-EXISTÊNCIA DO CRÉDITO.

A compensação pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo, direito esse evidenciado nas declarações anteriores ou, no máximo, contemporâneas à Dcomp.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a interessada apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

O recurso voluntário é tempestivo, interposto por parte legítima e cumpre os requisitos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele passo a conhecer.

Em que pese o inconformismo da recorrente, ela não apresentou argumentos ou supedâneos comprobatórios que alterassem as razões de decidir da r. DRJ. Neste interim, proponho a confirmação do acórdão recorrido por seus próprios fundamentos, nos termos do §3º do art. 57 do RICARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:  
I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Transcrevo o excerto do acórdão recorrido, adotando-o como razão de decidir:

Não há necessidade de ser especialista no assunto para constatar que, no período acima, não foi gerado um único centavo de saldo credor já que ao final de cada mês do trimestre em questão foi apurado, pela própria manifestante, saldo DEVEDOR da contribuição.

Diante de tal circunstância, o comando normativo constante do art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 adquire força impositiva para a autoridade fiscal. Vejamos o que diz o dispositivo regulamentar:

“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.” (destacou-se)

Ora, se em condições normais a autoridade fiscal pode "condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do *referido direito*", nas condições em que o caso

concreto se apresenta a autoridade fiscal tem o DEVER de solicitar a comprovação documental da existência do direito creditório.

Por outro lado, deve-se também deixar claro que, em conformidade com o inciso I do art. 333 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, o ônus da prova, no caso de pedido de ressarcimento, é sempre do autor:

*"Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;"*

Com a publicação da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, Novo Código de Processo Civil, tal disposição consta agora no art. 373, inciso I, com idêntica redação.

Assim, é a CONTRIBUINE que TEM o DEVER de trazer aos autos as PROVAS quanto aos fatos constitutivos do alegado direito creditório e não o Fisco.

As alegações e conclusões da manifestante, quando diz tratar da legitimidade do direito creditório, parecem fazer referência a uma existência ideal do direito no mundo jurídico, circunstância que não lhe garante esse direito por si só.

As palavras de José Maria Rosa Tesheiner (TESHEINER, José Maria Rosa. Não existe “mundo jurídico” paralelo ao mundo fático. Revista Páginas de Direito, Porto Alegre, ano 4, n.º 198, 17 de outubro de 2004. Disponível em: <http://www.tex.pro.br/home/artigos/108-artigos-out-2004/5205-nao-existe-mundo-juridico-paralelo-ao-mundo-fatico>) me parecem extremamente apropriadas para desvendar o devaneio da impugnante nesta parte da defesa. Vejamos que o jurista nos diz:

*"O mundo jurídico não é senão uma versão jurídica do mundo platônico das idéias. O Direito não existe senão no mundo dos fatos. A concepção de um mundo jurídico conduz ao grave equívoco de tentar-se resolver problemas do mundo real com conceitos jurídicos. Trata-se, em última análise, da “jurisprudência dos conceitos”, teoricamente condenada, na Hermenêutica, mas viva na obra de quantos pensam resolver problemas jurídicos com deduções lógicas de premissas conceituais. Por essa via, o bacharel em Direito vive no mundo da lua, digo, no mundo jurídico, não raro propondo soluções que seriam cômicas, não fosse o trágico de sua real aplicação no mundo dos fatos.*

*A hipótese de incidência de norma jurídica, cuja ocorrência determinaria a entrada do fato no mundo jurídico, como fato jurídico, constitui uma abstração que, por isso mesmo, ignora as circunstâncias do fato, relevantes não apenas para a prova, como freqüentemente se ensina, mas para a própria aplicação da norma jurídica.*

*Menos ainda se sustém a idéia de incidência automática da norma jurídica, tão cara a Pontes de Miranda. São inúmeros e cada vez mais freqüentes os casos de direitos subjetivos criados (ou negados) pelo juiz, cuja atividade, pois, não se limita à declaração de direitos pré-existentes. Nessas condições, teria ocorrido, no passado, incidência automática da norma jurídica, em virtude de posterior ato do juiz, o que constitui evidente contradição.*

*Não há a tal de incidência automática da norma jurídica, porque o Direito só existe na medida em que se realiza."*

Parece-me que a manifestante está de fato no mundo da lua, ou mundo do direito, e lá, somente lá, o seu direito existe, já que no seu entender basta a previsão legal do direito, no caso ingresso de insumos com incidência da contribuição e saída sem incidência, para que seja legítimo seu direito, sem que precise juntar uma única prova do montante de crédito que, no mundo real, eventualmente tenha acumulado.

Ocorre que na vida real, como já vimos, existe a necessidade de se provar que aquela situação hipoteticamente prevista na norma jurídica tenha DE FATO ocorrido, ou seja, é necessária a prova da subsunção do fato à norma.

E em se tratando de direito creditório pleiteado junto à fazenda pública, é necessário que a prova seja forte e precisa, que prove a legitimidade e a materialidade para demonstrar a certeza da existência do direito no mundo real, trazendo ainda elementos suficientes para que se apure a sua liquidez.

Os atributos da liquidez e certeza, devemos registrar, são requisitos legais para que se possa falar em compensação na seara tributária, conforme se extrai do artigo 170, do CTN:

*“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.”*

Registre-se ainda que é comum na aferição de créditos no regime da não-cumulatividade que a verificação seja fática, aquisição a aquisição, serviço a serviço, peça a peça. Tem o auditor o dever de verificar se determinado item foi de fato aplicado na produção dos bens objeto da atividade industrial do requerente. Não basta trazer o conceito jurídico sem se debruçar sobre a realidade fática da aplicação dos insumos, serviços, partes e peças.

E o que fez a manifestante quando instada a provar o seu direito?

Apresentou informações insuficientes e reclamou do prazo que lhe foi dado.

Desde a primeira intimação, em 11/09/2011, e a decisão pelo indeferimento, em 07/08/2012, se passaram quase 11 (onze) meses, sem que fosse apresentada a prova do direito reclamado.

E na pior das hipóteses deveriam ser trazidas provas agora, juntamente com a manifestação apresentada.

De acordo com o §11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, 1996, aplica-se ao presente processo o rito estabelecido no Decreto n.º 70.235, de 1972. Esse Decreto, com força de Lei, determina em seu art. 16 que a manifestação de inconformidade contenha as razões e **provas** que a interessada possua, sendo esse o momento processual para apresentação de tais provas.

É assente na doutrina que direito líquido e certo é aquele cujos aspectos **de fato** possam ser comprovados documentalmente. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) é firme nesse sentido, conforme exemplificam as seguintes ementas:

*“DIREITO CREDITÓRIO - RESTITUIÇÃO/ COMPENSAÇÃO*

*O sujeito passivo tem direito à restituição e/ou compensação de tributo pago/retido a maior que o devido em face da legislação tributária ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Entretanto, deve comprovar com documentos hábeis e idôneos o indébito efetivamente apurado. Recurso Voluntário Procedente em Parte*

*(1º CC, 1ª Câmara, Rec. Voluntário n.º 160140, Proc. n.º 10283.001953/98-14, Rel. Valmir Sandri, Acórdão n.º 101-97098, Sessão de 19/12/2008)*

*COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. COMPROVAÇÃO.*

*Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração contábil e fiscal e documentos hábeis e idôneos à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.*

*(Acórdão 380302.491 – 3ª Turma Especial, Terceira Seção do CARF, processo administrativo 10467.902984/2009-88)”*

Somando-se a essa total ausência de documentação comprobatória o teor do discurso passivo, quando vem defendendo a suposta legitimidade do crédito com base em argumentos totalmente abstratos, podemos concluir que a requerente não pretende fazer prova de que detém contra o fisco o

direito creditório que alega ou, simplesmente, não pode fazê-lo devido a sua inexistência.

Parece-me óbvio que tomou a decisão correta a autoridade fiscal, pois não havendo prova da liquidez e certeza do direito creditório reclamado é de se indeferir o pedido.

Também é acertada, embora não tenha qualquer serventia para o fim de fundamentar o indeferimento, a conclusão de que o deferimento de ressarcimento de crédito do qual não exista comprovação importaria em ato de improbidade administrativa, na medida em que a concessão de crédito inexistente traria prejuízo ao erário.

Veja que neste ponto, a autoridade fiscal está a informar, apenas isso, que ela, na condição de agente público, estaria sujeita à penalização por eventual deferimento de ressarcimento de crédito inexistente.

Não se está, neste ponto, acusando a contribuinte de prática de ato de improbidade administrativa, até porque para a caracterização de tal conduta ilícita exige-se que esteja o agente investido de função pública e que pratique o ato em virtude do exercício dessa função.

Sendo assim, são totalmente descabidas as afirmações da manifestante no tocante a esta matéria.

Por fim, devemos ainda registrar que é totalmente falsa a afirmação da manifestante no sentido de que o questionamento recairia sobre a forma de compensação do crédito.

Como já dissemos no início do voto, o indeferimento se deu pela total ausência de comprovação dos créditos, nada além disso.

De fato, a autoridade fiscal menciona a regra de que a compensação dos créditos das contribuições deve se dar, primeiramente, com os débitos da própria contribuição e somente após esta compensação, acaso remanesçam créditos, seria possível o ressarcimento.

É o que estabelece a Lei nº 10.637/2002, em seu art. 5º, que vai abaixo transcrito:

*"Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1o Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3o para fins de:*

***I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;***

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria."(grifamos)*

A autoridade fiscal aponta que a manifestante apurou, nos períodos em análise, saldos DEVEDORES da contribuição que foram liquidados com créditos de IPI, via compensação.

O raciocínio empregado pela autoridade fiscal é simples: se há obrigação legal de aproveitar o crédito gerado na dedução do débito da própria contribuição e foi apurado saldo devedor da contribuição, "quitado" com crédito de IPI, é porque os créditos requeridos de fato não existem e se existissem deveriam ser utilizados na quitação dos débitos da própria contribuição.

Foi apenas mais um argumento que, de forma indireta, demonstrava a improcedência do requerimento da manifestante, nada além disso.

Assim, considerando que não foram trazidos aos autos quaisquer elementos comprobatórios do crédito pleiteado, conclui-se que não há qualquer reparo a ser feito no Despacho Decisório sob análise e que não há direito creditório a ser reconhecido para a compensação pretendida.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário interposto para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Fl. 12 do Acórdão n.º 3401-010.005 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.720176/2012-89