



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13603.903321/2012-62
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.439 – 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO DDE
Recorrente FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DA PROVA. NECESSIDADE.

A retificação das DCTF e DCOMP após a emissão do Despacho Decisório, por si só, não é suficiente para a demonstração do direito creditório invocado. É ônus do interessado demonstrar a certeza e liquidez de seu crédito, apresentando os documentos e elementos de sua contabilidade que demonstram referido direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Demes Brito (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama, substituída pela conselheira Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada).

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, contra acórdão nº **3403-003.370**, proferido pela 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 30/04/2007

PRAZO. DOMICILIO ELETRÔNICO. DUPLICIDADE DE NOTIFICAÇÃO. TERMO DE ABERTURA E TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO.

Havendo duplicidade de notificação do acórdão da DRJ, emitindose Termo de ciência por Decurso de Prazo mesmo depois da expedição de Termo de Abertura, deve prevalecer a forma de contagem que assegure a ampla defesa do contribuinte. Além disso, até o advento da Lei nº 12.844/2013 (DOU de 19/07/2013) a ciência por via eletrônica apenas acontece validamente por decurso de prazo, devendo prevalecer em relação ao termo de abertura (PA nº13864.720116/201292).

RETIFICAÇÃO DE DCTF. PRAZO. MOMENTO. EFEITOS.

Depois de proferida a decisão que nega em todo ou em parte a homologação da Declaração de Compensação (DCOMP), a posterior retificação da DCTF, bem como do Dacon, DIPJ ou de qualquer outra declaração não tem qualquer efeito em relação à decisão já proferida, a qual apenas pode ser reformada por meio da inter

COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO DDE. PROVA DO INDÉBITO.

Entende este Conselho que depois de negada a homologação por meio de DDE, cumpre ao contribuinte, no âmbito do contencioso administrativo,

demonstrar o indébito, carreando todas as provas necessárias para tanto, não surtindo qualquer efeito a tão-só retificação da DCTF ou do DACTON. Isto de tal modo que, se o contribuinte não comprova o indébito, mantém-se a decisão pela não-homologação da compensação. Ressalva do entendimento pessoal do Relator.

Recurso negado.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso Especial, aduz divergência de interpretação da legislação tributária referente ao efeito constitutivo do direito creditório que possui a DCTF retificadora.

Para comprovar a divergência, aponta como paradigma o acórdão nº 3102-001.237.

Em seguida, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, às fls. 235/238.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 242/255.

No essencial é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

In caso, trata-se de Declaração de Compensação na qual a Contribuinte apresenta como crédito valor de recolhimento a maior de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em relação ao fato gerador de abril de 2007.

A Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte/MG (DRF), por meio de Despacho Decisório Eletrônico – DDE (fl. 11), indeferiu o pedido de compensação pelo fundamento de que: “*A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP*” .

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 25/32) sustentando, em síntese, o seguinte:

Ressalte-se que a declaração do débito de COFINS não cumulativa referente à competência de abril de 2007, bem como a sua forma de quitação, estão devidamente demonstrados na DCTF retificadora anexa.

Ainda que, por meta hipótese, se entenda que as informações prestadas na DCTF retificadora não seriam suficientes à comprovação da existência do crédito, a Requerente junta documentos que comprovam a correta apuração do débito de COFINS não cumulativa na competência de abril de 2007.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 0244.009, de 22 de abril de 2013 (fls. 113/120), *negou provimento à manifestação de inconformidade, resumindo seu entendimento no sentido de que: "A compensação demanda a existência de créditos líquidos e certos da contribuinte contra a Fazenda Pública. A mera redução do valor do débito anteriormente confessado não basta para justificar a reforma da decisão contestada, fazendo-se mister a prova de que houve erro no preenchimento da declaração.*

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 125/137), por meio do qual reiterou os fundamentos da manifestação de inconformidade, reafirmando que o valor correto da base de cálculo da contribuição é a que consta no DCTF e no DACTON retificados.

Por sua vez, a 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, negou provimento ao Recurso Voluntário, sob o fundamento de que não teria sido comprovado nos autos a existência de crédito de COFINS não cumulativa pleiteada, " não surtindo qualquer efeito a tão-só retificação da DCTF ou do DACTON, em que pese o Colegiado recorrido não ter o cuidado para baixar o processo em diligência para constatar a existência ou não de crédito.

Com efeito, a Contribuinte relata que em 25/08/2010, transmitiu a DCOMP nº35894.76905.250810.1.3.04-8516, visando à compensação de débito de COFINS não cumulativa (cód.5856), apurada na competência de julho de 2010, no valor principal de R\$ 16.1154,13, com crédito decorrente do pagamento a maior da mesma contribuição apurado em abril de 2007, no valor histórico de R\$12.084,18. O referido crédito foi pleiteado no PER nº 291156.29519.2400810.1.2.04-5339, vinculado ao DARF recolhido em 18/05/2007, no montante de R\$28.806.106, 68.

O pagamento a maior decorreu do fato da Contribuinte ter apurado, em abril de 2007, COFINS não cumulativa a pagar, no valor de R\$49.552.551,34, sendo que, desse montante, a quantia de R\$ 20.746.534,66, estava com a exigibilidade suspensa em razão da liminar no Mandado de Segurança nº 0006363-40.2007.4.01.3800 e depósitos judiciais realizados nos autos do processo nº 0034221-81.2004.4.03.6100, e valor remanescente, corresponde a R\$28.806.016,88, integralmente recolhido mediante DARF.

Ocorre que, após rever a sua apuração, a Contribuinte constatou que o valor efetivamente devido a título de COFINS não cumulativa naquele período seria de R\$ 49.526.811,39, assim como devidamente declarado no DACTON retificador e na DCTF retificadora, anexada junto a Manifestação de Inconformidade e não de R\$ 49.552.551,34.

Como se confirma pela análise da DCTF retificadora, após a verificação da redução do valor do débito de COFINS (PA 04/2007) a vinculação dos créditos ao valor devido

se deu conforme se demonstra abaixo, não restando saldo de débito de COFINS não cumulativa a pagar:

Abril de 2007	
Débito COFINS Não-cumulativa	49.526.811,39
Créditos vinculados -	
Pagamento com DARF	28.780.276,73
Suspensão	20.746.534,66
Total	49.526.811,39
Saldo a pagar do débito	0

Considerando que o pagamento da parcela do débito de COFINS, no valor de R\$ 28.780.276,73, foi realizado pela Contribuinte, mediante DARF, em valor superior ao efetivamente devido, eis que surge o direito a restituição do crédito decorrente do pagamento a maior, no valor de R\$ 25.739,950.

Diante da existência do referido crédito a Contribuinte vinculou duas declarações de compensações, uma delas a DCOMP nº 35894.76905.250810.1.3.04-8516, objeto contido dos autos:

DCOMP	Nº do Processo de Crédito	Valor original do crédito
35894.76905.250810.1.3.04-8516	13603.903321/2012-62	12.084,18
28566.84162.290212.1.3.04-0803	13603.902896/2012-68	13.655,77
TOTAL		25.739,95

Como se observa, a decisão recorrida não enfrentou esta questão e tão pouco buscou a verdade material da lide, deveria ter baixado os autos em diligência comprovar o direito creditório.

Compulsando aos autos, verifico que o crédito objeto desses autos decorreu do fato da Contribuinte não ter considerado na apuração da COFINS não cumulativa do mês de abril de 2007, os créditos oriundos da aquisição de materiais de embalagem, tidos como insumo em seu processo produtivo, os quais geraram direito a crédito no valor de R\$ 12.084,18, exatamente o valor do saldo credor pleiteado no presente caso.

Analizando a *quaestio*, em que pese a Contribuinte ter apresenta a retificação da DCTF, após o despacho decisório, não justifica a ineficiência da decisão recorrida em presumir que não há direito creditório, até porque trata-se de um despacho eletrônico, sob condição de um exame apurado da Autoridade Lançadora.

Com efeito, a DCTF é a forma com que a Contribuinte dá conhecimento ao Fisco da ocorrência do fato jurídico-tributário e informa o pagamento do valor correspondente

ao tributo. Como se depreende da sua própria denominação, é uma declaração contendo débitos e créditos tributários federais.

Nos termos do § 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, “o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”. Trata-se de confissão extrajudicial da existência daqueles débitos, conforme arts. 389 e 391¹, do atualmente vigente Código de Processo Civil (CPC), lei nº13.105, de 16 de março de 2015, e por isso trata-se de um título executivo.

Por se tratar de uma confissão de dívida da Contribuinte, inclusive podendo ser contra ela efetuada a cobrança na falta de pagamento, ela necessariamente terá de alterar essa confissão se entender que pagou um valor indevido, para então poder requerer um pedido de restituição ou apresentar uma DCOMP.

No que tange a necessidade da Contribuinte retificar a DCTF, mesmo após o despacho decisório para ter direito creditório reconhecido contra o Fisco, não há impedimento para que ele a retifique para reduzir tributos cujos pagamentos já tenham sido objeto de PER ou de DCOMP como créditos a serem restituídos ou compensados.

Neste sentido, este Conselho já enfrentou situação idêntica, no acórdão nº **3403-003.340**, restou consignado que há de se admitir e analisar a retificação da DCTF efetuada posteriormente ao despacho decisório, sob pena de excesso de rigorismo. Senão Vejamos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano Calendário: 2004

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. ADMISSIBILIDADE.

O crédito tributário do contribuinte nasce do pagamento indevido ou a maior que o devido, porém ele apenas se torna oponível à Receita Federal após a devida retificação e/ou correção das respectivas Declarações, quando então o Órgão Administrativa poderá tomar conhecimento daquele direito creditório em questão.

De qualquer forma, em determinadas situações, em razão do procedimento eletrônico de compensação, em que não há espaço para emendas ou correções pelo contribuinte, há que se admitir e analisar a retificação da DCTF efetuada posteriormente ao despacho decisório, sob pena de excesso de rigorismo, que não resolve satisfatoriamente a lide travada e leva o contribuinte ao Poder Judiciário, apenas fazendo aumentar a condenável litigiosidade.

¹ Art. 389. Há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário.

Art. 391. A confissão judicial faz prova contra o confitente, não prejudicando, todavia, os litisconsortes. Parágrafo único. Nas ações que versarem sobre bens imóveis ou direitos sobre imóveis alheios, a confissão de um cônjuge não valerá sem a do outro.

Recurso Voluntário Provido.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

Ademais, a própria Receita Federal do Brasil (RFB) por meio do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015, exarou entendimento pela possibilidade de retificação da DCTF e da transmissão do PER/DCOMP após a ciência do despacho decisório. Vejamos:

Assunto. NORMAS GERIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação

da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art.74 da lei nº 9439 de 1996.

Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53.

Dispositivos Legais. arts. 147, 150, 165 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 348 e 353 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC); art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 18 da MP nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; Parecer Normativo RFB nº 8, de 3 de setembro de 2014. e-processo 11170.720001/2014-42.

Como visto, quanto a tônica da decisão recorrida no sentido de que é impertinente a discussão quanto à validade em si mesmo da retificação da DCTF, pois não interferirá no julgamento, não lhe assiste razão alguma, não se pode olvidar em declarar um lançamento sem ao menos cumprir os requisitos mínimos do exercício da ampla defesa e contraditório, sob a justificativa de que não existe crédito, ora, compulsando aos autos não localizo nenhum juízo técnico do Colegiado recorrido capaz de comprovar a existência ou não do direito creditório guerreado.

Neste contexto, ao controlar as operações de quantificação dos créditos e débitos, o Fisco está atrelado ao princípio da verdade material que rege o lançamento. Tem, pois, o dever de investigar a veracidade dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sejam elas a favor ou contra os interesses da Fazenda Pública. Neste aspecto, leciona José Souto Maior Borges:

"A atuação do Fisco no procedimento administrativo tributário é imparcial. Porque nele o Fisco persegue, como se disse, a descoberta da verdade material; é, então, indiferente ao objeto do processo sejam os fatos apurados 'favoráveis', e. g., à constatação do débito tributário ou 'desfavoráveis' ao Fisco, tal como sucede com a verificação administrativa da inexistência de débito ou de ocorrência dos pressupostos legais para o desfrute de uma isenção tributária. Já se caracterizou essa posição processual do Fisco - e não sem razão - como a de uma parte imparcial. Parte, porque intervém no

processo, na qualidade de sujeito ativo da relação tributária. Imparcial, porque sua atuação está desvinculada dos interesses que se controvertem no processo, sem consideração a interesses parciais de qualquer ordem' (LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO; p. 122; Malheiros, 2ª edição).

Como visto anteriormente, a Contribuinte havia informado em sua DCTF débito de COFINS não cumulativa, apurada em abril de 2007, no valor de R\$ 49.552.551,34, sendo que, desse montante, a quantia de R\$ 20.746.534,66, se encontrava com a sua exigibilidade suspensa em razão da liminar em Mandado de Segurança e depósitos judiciais, e o valor remanescente, correspondente a R\$ 28.806.016,68, foi integralmente recolhido mediante DARF.

Após rever apuração do período, a Contribuinte verificou que não havia considerado para apuração da COFINS não cumulativa de abril de 2007, os créditos oirundos da aquisição de materiais de embalagem do fornecedor CEVA LOGISTICS, tidos como insumo em seu processo produtivo, gerando direito a crédito nos termos do artigo 3º da lei nº10.833/03.

Frente a evidente constatação, a Contribuinte retificou a DACTON e sua DCTF para declarar efetivamente o valor devido e, assim, liberar o crédito no valor de R\$ 12.084, utilizado na DCOMP objeto dos autos.

In caso, quando da apresentação das declarações retificadoras, a Contribuinte estava sob a égide da IN RFB nº 1.110/2010, que estabelecia os procedimentos quanto apresentação da DCTF nos casos de retificação, em especial regida pelo artigo 9º:

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>
§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

Registre-se ainda que o art. 18 da medida provisória nº 2.18949, também estabelece que a retificação terá a mesma natureza da declaração original, *in verbis*:

Art.18.A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Como se observa, não existe qualquer impedimento para que se altere débitos e créditos, contudo, a mesma instrução em testilha, logo em seguida, estabelece as hipóteses em que a retificação, não produzirá efeitos, nos termos do § 2º do art. 11:

Art.18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

§2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos ;

II cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU ; ou

III em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada sobre o início de procedimento fiscal.

Portanto, não existe impedimento para a retificação produzir seus efeitos, pois não há débitos enviados à PGFN e inscritos em dívida ativa, com também não houve procedimento de auditoria ou início de procedimento fiscal e sim indeferimento do despacho decisório sob o fundamento de que não existe direito creditório, deste modo, DCTF retificadora passa a substituir integralmente a DCTF original, produzindo seus devidos efeitos.

Por oportuno, esclareço que o processo administrativo fiscal está adstrito às regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, ***Teoria Complexa do Direito***², esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis*:

*"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)"*³ No primeiro cenário (civil law, statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de reconstruir sua intenção ao prolatar o dispositivo normativo, como se fosse

² ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. *Teoria Complexa do Direito*. Florianópolis: Cejur, 2013.

³ DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia*. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo en cuanto son efectos jurídicos puestos o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reprodutoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...]

Dispositivo

Ex positis, dou parcial provimento ao Recurso da Contribuinte, com retorno dos autos a unidade de jurisdição para que se apure a liquidez do crédito pretendido.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, tenho conclusões diversas das deles em relação ao direito creditório constante do presente processo.

A despeito do esforço por el empreendido em demonstrar o direito da reclamante aos créditos pleiteados nos autos, considero, *data maxima venia*, que à lide deve ser dada outra solução.

Liminarmente, destaca-se que direito do contribuinte proceder à retificação das declarações apresentadas (DCTF e DACON) depois do Despacho Decisório não são a questão nodal do processo.

Com efeito, ainda que haja nos autos certa divergência acerca da possibilidade de o contribuinte retificar as declarações no tempo em que tal medida foi adotada, salta aos olhos que, desde a decisão de primeira instância, considerou-se que o pleito não havia sido instruído com documentação que comprovasse o direito ao crédito com o qual pretendia extinguir o crédito tributário devido.

Observem-se as considerações presentes no voto condutor da decisão de primeira instância de julgamento (todos os grifos acrescidos).

Nesse contexto, não tendo sido apresentada nenhuma prova que ateste a existência do direito creditório suscitado e nenhuma explicação sobre a origem do crédito, não se pode aferir a certeza e liquidez do crédito indicado na declaração de compensação.

O procedimento de compensação foi iniciado pela própria contribuinte, que tem o ônus de provar possuir o respectivo direito creditório e, por essa razão, deve manter em boa guarda os respectivos documentos comprobatórios do direito que alega possuir, enquanto não encerrados os processos que tratam da utilização do crédito, apresentando-os as autoridades competentes para comprovar o direito que entende lhe assistir, quando necessário.

No caso, para comprovar o direito de crédito invocado, além de demonstrar os cálculos, a modificação para menor dos valores declarados deveria ter sido comprovada por documentos hábeis e idôneos. Poderiam ser apresentados, por exemplo, cópia de documentos ou livros contábeis e fiscais a demonstrar a

apuração e comprovar qual seria realmente o valorda contribuição devida no período em questão. Isso, entretanto, não se fez.

Observe-se que o exame das declarações prestadas pela própria interessada ao fisco revela que o crédito utilizado na compensação declarada não existia. É dizer, não havia crédito líquido e certo, daí a não homologação. Não se trata aqui, de privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material. Contudo, tendo em vista que a interessada pretende infirmar informações por ela própria fornecidas, é necessário que essa pretensão esteja calcada em explicações e provas robustas.

Assim sendo, não cabe à autoridade julgadora mandar sanar a insuficiência de prova a cargo da contribuinte. Ao contrário, é da contribuinte o ônus de provar o direito creditório que alega possuir. Portanto, cumpre indeferir o pedido de realização de diligência.

De destaque que, no desenrolar da lide, absolutamente nada foi feito para regularização da instrução do processo.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente até faz menção a um *documento anexo (doc 1)*, que reflete seus lançamentos contábeis, no qual verificar-se-ia que em março de 2007, a Requerente adquiriu materiais de embalagens, os quais foram contabilizados em abril /2007. Embora o recurso não tenha sido instruído com qualquer documento apresentado sob esse título (*doc 1*), presume-se que a referência diga respeito à planilha de e-folhas 140 a 141, já que ela se constitui na única demonstração anexada ao recurso. Contudo, trata-se de uma simples planilha de livre confecção e não de um documento revestido das formalidades legais exigidas para as escriturações contábeis às quais as empresas estão obrigadas.

O fato não passou despercebido pela instância recorrida. Foi, como já fora desde a decisão de piso, *ratio decidendi*, se não vejamos.

No presente caso tem-se situação similar: o contribuinte limitou-se a alegar que promoveu a retificação depois de ter recebido o DDE, apresentando apenas cópia das declarações retificadas e uma planilha, sem trazer elementos de prova que demonstrem o indébito.

Aliás, apenas no recurso voluntário houve a explicação da origem do indébito.

Por isso deve ser aplicado ao presente caso o mesmo entendimento do precedente acima referido.

Acrescente-se que a própria recorrente parece reconhecer que a planilha carreada aos autos não constitui prova do direito reclamado. Observe-se como se refere a ela em sede de recurso especial.

Ora, os documentos apresentados nos autos são claros indícios dos equívocos da Recorrente que levaram à retificação de suas declarações fiscais e que geraram direito ao crédito decorrente do pagamento indevido à Receita Federal.

Não fosse isso tudo suficiente, há ainda o interminável rol de inconsistências apontadas desde a instância inicial de julgamento nos cálculos apresentados pelo contribuinte.

Para maior clareza, reproduzo as pertinentes considerações feitas pelo então Relator do processo.

Comparando os valores da planilha “Apuração de PIS e Cofins” com os valores do demonstrativo, que foi elaborado a partir dos dados da citada planilha, verifica-se que esses não coincidem (1.651.918.499,21 X 1.589.745.866,51; 110.813.218,66 X 106.709.595,58; 20.488.048,90 X 19.428.805,74; 23.115.426,39 X 21.245.686,59 e 1.497.501.805,36 X 1.393.632.863,33).

Desse modo, quando conferidos os cálculos da planilha “Apuração de PIS e Cofins” os somatórios das rubricas não coincidem com os valores nela apurados, de sorte que os valores se revelaram insubsistentes. De fato, comparando-os com os valores do demonstrativo elaborado a partir dos dados da referida planilha, verificou-se que esses são divergentes.

Além da planilha apresentar valores inconsistentes, percebe-se que o valor da base de cálculo também diverge daquele informado no Dacon retificador (1.377.055.172,18 X 1.393.632.863,33). Em adição, pode-se observar que os valores da Cofins devida e dos créditos descontados no mês também não coincidem com aqueles constantes do Dacon retificador (80.100.099,55 X 82.641.205,26 e 132.211.970,70 x 129.670.864,96).

Ou seja, os documentos apresentados para comprovar o crédito são conflitantes e a contribuinte não esclareceu os motivos que a teriam levado à reduzir a base de cálculo e o valor da contribuição a pagar.

Ademais, na planilha a contribuinte excluiu da tributação as quantias da rubrica “ZFM”, abreviatura que sugere tratar-se de vendas à Zona Franca de Manaus.

Entretanto, as receitas com vendas feitas para a Zona Franca de Manaus em regra merecem integrar a base de cálculo, vez que não foram consideradas isentas pela legislação que veio a instituir a Cofins.

Essa conjuntura gera dúvidas sobre o real valor do débito sobre o qual se alega ter havido pagamento indevido ou a maior, cabendo enfatizar que a compensação demanda a existência de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

A recorrente jamais articulou uma só palavra a respeito dessas incongruências.

Portanto, está patente que a recorrente jamais apresentou documentos fiscais e contábeis, necessários e suficientes à comprovação do seu direito. Conforme é sabido, esse ônus de prova é dele e não cabe aos órgãos julgadores a determinação de realização de diligências para suprir a sua inércia. Veja que estamos tratando de indébito referente a um fato gerador, ou melhor, a um período de apuração. Seriam, em tese, documentos de fácil separação e apresentação no curso processual.

Quando ocorre, por parte dos contribuintes, um pedido de restituição/ressarcimento, cabe ao contribuinte apresentar os elementos probatórios do direito alegado. Cabe a ele o ônus da prova, por ter sido ele que inaugurou o procedimento administrativo. Não tem sentido o contribuinte solicitar restituição ou ressarcimento de tributos e informar ao fisco que o seu direito é líquido e certo e o fisco que venha vasculhar sua contabilidade para provar que está errado.

Assim dispõe o art. 36 da Lei nº 9.784/99:

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 artigo 37 desta Lei.

Neste mesmo sentido o art. 333 do Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/73:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

(...)

Por sua vez o art. 170 do CTN, somente autoriza a compensação de tributos, mediante a comprovação de existência de créditos líquidos e certos.

*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***

Processo nº 13603.903321/2012-62
Acórdão nº **9303-007.439**

CSRF-T3
Fl. 17

tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou
vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (grifei)

(...)

À luz dessas ocorrências, considerando que é do contribuinte o dever de
comprovar o direito reclamado nos autos, VOTO por negar provimento ao recurso especial

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal