



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.900400/2013-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-000.851 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente TRACAO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RESTITUIÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A ausência de obrigatoriedade de retificação das declarações acessórias não exonera o contribuinte de apresentar outros meios de provas no processo administrativo fiscal que busca restituição de tributo recolhido a maior.

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)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

TRACAO S/A contribuinte - requerente), com fulcro no art. 15 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), apresenta manifestação de inconformidade ao despacho que indeferiu o pleito consubstanciado nos processos abaixo relacionados:

Número do Processo	Tributo
13609904464201231	COFINS
13609904467201275	COFINS
13609904473201222	COFINS
13609900414201366	COFINS
13609904470201299	COFINS
13609904469201264	COFINS
13609904498201226	COFINS
13609900409201353	COFINS
13609900406201310	COFINS
13609904465201286	COFINS
13609900407201364	COFINS
13609904462201242	COFINS
13609904460201253	COFINS
13609904459201229	COFINS
13609904458201284	COFINS
13609904457201230	COFINS
13609904455201241	COFINS
13609904454201204	COFINS
13609904453201251	COFINS
13609900400201342	COFINS
13609900402201331	COFINS
13609904497201281	COFINS
13609904496201237	COFINS
13609904495201292	COFINS
13609904494201248	COFINS
13609904493201201	COFINS
13609904492201259	COFINS
13609904490201260	COFINS
13609904472201288	COFINS
13609900401201397	COFINS
13609904476201266	COFINS
13609900403201386	COFINS
13609900404201321	COFINS
13609904484201211	COFINS
13609904483201268	COFINS
13609904481201279	COFINS
13609904479201208	COFINS
13609904478201255	COFINS
13609904477201219	COFINS
13609900411201322	PIS
13609900405201375	PIS
13609900408201317	PIS
13609900412201377	PIS
13609900410201388	PIS
13609904456201295	PIS

13609904461201206	PIS
13609904463201297	PIS
13609904468201210	PIS
13609904471201233	PIS
13609904474201277	PIS
13609904475201211	PIS
13609904480201224	PIS
13609904485201257	PIS
13609904486201200	PIS
13609904487201246	PIS
13609904489201235	PIS
13609904466201221	PIS

Tais processos estão sendo juntados por “apensação”, considerando principal o de n.º 13609900400201342, visando otimizar os procedimentos processuais e lavratura de atos relativos a todos eles, haja vista tratar-se do mesmo contribuinte e mesma matéria em litígio.

Tratam-se pedidos de reconhecimento de direito creditório, formalizados mediante “Pedidos de Ressarcimento ou Restituição Eletrônicos – Declaração de Compensação” – PERDCOMP juntados aos autos dos aludidos processos.

Em todos os pedidos a contribuinte registra que se trata de recolhimento indevido ou a maior, a exemplo da PERDCOMP de fls. 20-22 do “processo principal” transmitida em 10/11/2006 que se refere ao recolhimento relativo ao período de apuração de novembro/2001.

Consoante despachos decisórios da DRF de Origem, a exemplo de fl. 23 do “processo principal”, proferido em 1/3/2013, todos os pleitos foram indeferidos em face da apuração da inexistência do crédito, ou seja, os pagamentos que se alega foram realizados a maior já se encontravam alocados a débitos declarados e confessados pelo próprio contribuinte.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestações de inconformidade, fls. 18 e seguintes do processo principal alegando que:

- apresentou diversos pedidos administrativos de restituição de recolhimentos a maior do PIS/Cofins;
- porém, a despeito da evidente inconstitucionalidade do art. 3º do parágrafo único da Lei 9.718, os pedidos foram indeferidos sob o fundamento de inexistência do crédito;
- é definitiva a decisão do Supremo Tribunal Federal que afastou a aplicação do art. 3º do parágrafo único da Lei 9.718/1998, portanto cumpre escoimar o alargamento da base de cálculo do PIS/Cofins para alcançar outras receitas que as oriundas das vendas de mercadorias e prestação de serviços;

Ao final requer seja reconhecido o direito creditório pleiteado nos aludidos processos anexando memória de cálculo dos valores que entende fazer jus.

A supracitada Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, conforme julgado proferido pela DRJ do Ribeirão Preto (SP), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A restituição, tal qual a compensação, pressupõe a existência de crédito do devedor para com o credor. No momento em que o sujeito passivo não retificou a DCTF, DIPJ, DACON e a própria escrita contábil, não fez com que se materializasse o valor que alega ter recolhido a maior, cujo montante pretende seja reconhecido.

DCTF. INSTRUMENTO HÁBIL À CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO. PRAZO QUINQUENAL.

O débito confessado por meio de DCTF só pode ser alterado mediante retificação desta, que deve ocorrer no prazo de cinco anos. A DCTF entregue pelo sujeito passivo constitui instrumento por meio do qual o contribuinte informa o valor do crédito tributário apurado em favor do Fisco. Havendo erro na apuração a parte interessada tem prazo de cinco anos para retificá-la. O prazo quinquenal de que trata o artigo 149, parágrafo único, do CTN, é aplicável tanto ao Fisco quanto ao contribuinte. Decorrido o prazo de cinco anos não é permitido ao sujeito passivo retificar a DCTF para alterar o valor apurado no passado, objetivando diminuir o imposto a pagar e fazer aflorar créditos a serem utilizados por meio de restituição ou compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Recurso Voluntário replicou as alegações do Manifesto de Inconformidade, sem apresentar novas provas.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3003-000.851 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13609.900400/2013-42

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Com a Manifestação de inconformidade foi juntado uma planilha denominada de demonstrativo de apuração e o balancete.

Importa assinalar, antes de tudo, que os processos descritos no relatório são autônomos entre si, com despachos decisórios diversos em cada. Assim, muito embora o colegiado de primeira instância tenha, por questões práticas, elaborado uma decisão que se aplica a todos, isso não significa que todos os processos foram convertidos em um único processo.

Ao invés de ter feito uma única decisão referindo-se a todos os processos, o colegiado a quo poderia ter optado por juntar, em cada processo, decisão com o mesmo conteúdo daquela que foi proferida. Optou pela primeira forma, simplesmente por questões de economia de tempo – “visando otimizar os procedimentos processuais e lavratura de atos relativos a todos eles”, como assinalou a decisão recorrida -, em nada alterando a autonomia de cada processo.

Diante dessas considerações, tem-se que o limite de alçada para julgamento por esta Turma Extraordinária deve ser aferido de forma individualizada, considerando o direito creditório a ser reconhecido em cada processo tomado de forma individual. Sendo assim, analisando, de forma individualizada, todos os processos descritos no relatório, constata-se que todos eles estão dentro do limite alçada para julgamento por esta Turma.

Prosseguindo, conforme acórdão, o contribuinte deixou de apresentar ajustes em sua escrituração contábil-fiscal que justificasse o pedido de reconhecimento de direito creditório relativo a recolhimento a maior do PIS e da COFINS. Vejamos:

A contribuinte alega que os despachos decisórios simplesmente indeferiu o pleito sem qualquer análise do direito creditório pleiteado e sequer faz referencia a inconstitucionalidade do art. 3º., parágrafo único da Lei nº 9.718/1998.

Rejeito de plano tal alegação. Isso porque inexistente qualquer registro nos pedidos da contribuinte qual seria o motivo do alegado “recolhimento a maior”.

E mais, compulsando os autos de todos os processos aqui tratados, já referenciados no relatório acima, constata-se que a contribuinte apresentou os Perdcomp sem retificar as DCTF, DIPF, Dacon e ao que parece sequer promoveu a época os ajustes em sua contabilidade para aflorar o direito creditório que pleiteava.

Importante observar que o processo administrativo fiscal oportuniza a instrução processual e o debate com base em alegações e provas, nos termos do Art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, vejamos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 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.

Nesse passo, ainda que não seja obrigatória a retificação das Declarações fiscais da empresa para que seja reconhecido o seu direito á restituição do tributo, se faz necessário a comprovação desse direito de alguma forma, que no caso poderia ser realizado por meio da apuração, conciliada com os registros contábeis (diário/balancete, com o apoio de razão), bem como a DACON.

Ocorre que a recorrente apenas alegou o seu direito a restituição com base em inconstitucionalidade declarada do artigo 3º do parágrafo único da Lei n.º 9.718/98, mas não justifica, por meio dos documentos acima mencionados.

Nesse sentido, o Fisco, ao analisar o pleito inicial de restituição, de plano verificou as informações declaradas pela empresa recorrente por meio de suas obrigações acessórias e nesse momento não localizou nenhum saldo a restituir.

Sabendo que a restituição foi negada em razão das declarações acessórias estarem equivocadas, caberia ao recorrente proceder com a retificação, ou, na impossibilidade, apresentar

provas que seriam capazes de embasar o seu pedido, sendo certo que a ela, recorrente, foi dada essa oportunidade no momento em que apresentou o Manifesto de Inconformidade.

Com relação ao argumento central da decisão recorrida, entendo que a retificação da DCTF não é condição *sine qua non* para a apreciação do direito creditório da recorrente. A falta de retificação de DCTF (assim como de DIPJ e DACON) não representam fundamento suficiente para afastar a apreciação do mérito de eventual erro no valor da contribuição informado na DCTF original.

Não obstante, mesmo que a DCTF não possa ser retificada, isso não significa que o sujeito passivo não possa apresentar **outros elementos de prova** para demonstrar seu direito creditório, devendo, neste caso, o tribunal administrativo analisar se as provas eventualmente trazidas ao processo são suficientes e necessárias para demonstrar o crédito pleiteado.

Na esteira de tal entendimento, vide, por exemplo, o Parecer Normativo COSIT n.º 2, de 28 de agosto de 2015, cujos excertos, pertinentes à matéria ora analisada, são transcritos a seguir:

EMENTA

(...)A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB n.º 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios. (...)

CONCLUSÃO DO PARECER

(...)e a não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB n.º 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios;(...)

Da leitura dos excertos, observa-se que a própria Receita Federal do Brasil reconhece que a não retificação da DCTF, em decorrência de restrições várias, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não fulminado pela decadência, seja comprovado por outros meios – a propósito, há inúmeras decisões, no âmbito das Delegacias de Julgamento da RFB que reconhecem a eficácia de outros meios de prova para suplantar a falta de retificação de DCTF.

No caso dos autos, a manifestante alegou, em sede de impugnação, que seu direito creditório seria decorrente de pagamento indevido de contribuição social declarada a maior na DCTF original: teriam sido consideradas, de forma indevida, as receitas não operacionais base de cálculo da contribuição declarada originalmente. Contudo para comprovar suas alegações, a manifestante trouxe, apenas, junto à impugnação, balancete onde sequer evidencia o crédito pleiteado e demonstrativo de apuração que apenas informa o valor a ser restituído, ora solicitado no PER (e-fls 6 a 16). Tal demonstrativo deveria trazer um comparativo da apuração antes e depois do alargamento da base, ao ponto que o julgador pudesse aferir as receitas que foram desconsideradas, tudo harmonicamente validado nos registros contábeis.

Analisando a decisão recorrida, verifica-se que o colegiado de primeira instância andou bem ao apreciar os argumentos de defesa à luz da falta de provas apresentadas.

Nesse cenário, importa lembrar, antes de tudo, que é inerente à análise das declarações de compensação a demonstração, pelo sujeito passivo, do direito creditório pleiteado por meio da apresentação de documentação hábil e idônea. Nesse contexto, em casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação do valor de tributo constituído em DCTF, o mínimo que se espera é que aquele que alega erro demonstre qual a apuração correta.

No que se refere ao ônus do contribuinte em instruir o processo com todas as provas necessárias ao julgamento, colaciono o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidas às partes.

O ônus da prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a reunião de suas declarações, pertinentes ao tributo em análise, seria indispensável para um convencimento.

Modernamente defende-se a divisão do ônus *probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito¹, assim leciona:

Quando um determinado fato é afirmado, **cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele**, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.(grifei)

Diante da complexidade de um processo de compensação tributária o recorrente deve se preocupar em formar o convencimento do julgador de forma que este seja capaz de fazer presunções simples, aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda²:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um ato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, após, conhecida a existência de um dos dois,

¹ CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

² CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III.p. 139

presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas. (grifei)

Por fim, concluo que apenas com os elementos que constam nos autos não é possível validar as alegações da recorrente e por essa razão o acórdão proferido pela DRJ mostra-se irretocável.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a não homologação das compensações.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa