



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



**Processo nº** 13819.903837/2009-86  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.838 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2021  
**Recorrente** FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/12/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS.

O direito creditório foi afastado, em razão da falta de apresentação dos arquivos eletrônicos de acordo com o “layout” específico do Livro Registro de Entrada/Saída (LRES) e da falta de vinculação da Nota Fiscal de Venda ao conhecimento de transporte;

CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

O direito ao crédito não foi reconhecido, em razão da descrição genérica dos serviços nas Notas Fiscais.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.833, de 21 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13819.903577/2009-49, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Paulo Regis Venter.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-011.838 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.903837/2009-86

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se da Declaração de Compensação Eletrônica (DCOMP), relativa a crédito de Pagamento Indevido e/ou a Maior (PGIM) de PIS-Pasep/COFINS.

Conforme Despacho Decisório Eletrônico (DDE) o direito creditório não foi reconhecido com o fundamento de que o pagamento apontado foi integralmente alocado a débito confessado em DCTF, não restando crédito disponível para compensação.

Cientificada do Despacho Decisório Eletrônico (DDE), interessada apresentou manifestação de inconformidade.

Após alegar a tempestividade da defesa e requerer a suspensão da exigibilidade dos débitos cuja compensação não foi homologada, alegou, em síntese, ter incorrido em erro no preenchimento das declarações (DACON2 e DCTF), tendo procedido a retificação do DACON para computar créditos antes não aproveitados a título de Serviços Utilizados como Insumo e de Fretes Pagos nas Operações de Venda.

Entendeu que a ausência da DCTF retificadora não tem o condão de inviabilizar o direito ao crédito que julga existente.

Disse que, em decorrência da legislação nova e confusa, bem como das inúmeras obrigações principais e acessórias a que está sujeita, não estava se beneficiando dos créditos citados.

Destacou, como exemplo da dificuldade para o cumprimento "do sem número" de obrigações impostas às empresas do setor automotivo, o fato de que recolhia a contribuição sob dois códigos: (não cumulativo) e (cumulativo).

Disse que, como não conseguia identificar a forma de declarar os dois recolhimentos no DACON, declarava apenas os recolhimentos efetuados sob o código não cumulativo.

Esclareceu que, ao constatar o equívoco, promoveu a revisão e a correção da apuração da contribuição, de forma a aproveitar os créditos cuja origem se encontra nas notas fiscais acostadas à defesa, apresentadas por amostragem diante da enorme quantidade de documentos, bem como apresentou o DACON retificador, passando a compensar os valores recolhidos a maior.

Detalhou os recolhimentos feitos no período, sob dois códigos distintos de arrecadação (não cumulativo e cumulativo), suas vinculações às declarações apresentadas, bem como os saldos resultantes dos pagamentos tidos por indevidos, consoante demonstrado na planilha apresentada.

Julgou que, ao ser demonstrada a existência do crédito, o débito compensado está extinto, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional - CTN.

Ao final, requereu perícia a fim de comprovar que deixou de aproveitar créditos na apuração da contribuição, com a indicação dos quesitos e do seu perito.

Encaminhados os autos para julgamento, decidiu-se pela sua conversão em diligência, conforme Resolução da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por se entender que a interessada iniciou a prova do direito creditório que afirma possuir, à vista das notas fiscais trazidas por amostragem (diante da grande quantidade de documentos) e das informações no DACON original e retificador, requerendo-se análise fiscal.

Em análise dos autos para julgamento, a DRJ decidiu, mais uma vez, mediante Resolução, pela sua conversão em diligência.

Concluída a diligência, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, para NÃO RECONHECER o direito creditório objeto do litígio.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação e ingressou com Recurso Voluntário.

Foi alegado no Recurso Voluntário:

- Do Crédito decorrente de Frete;
- Do Crédito decorrente de Serviços contratados pela Recorrente;
- Do Crédito decorrente de Materiais Adquiridos pela Recorrente.

Por fim, solicitou que o recurso fosse recebido, julgado e provido, a fim de que fosse reconhecido o direito da Recorrente aos créditos pleiteados e aproveitados.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 13 de novembro de 2018, às e-folhas 718.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 07 de dezembro de 2018, e-folhas 720.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### **Da Controvérsia.**

- Do Crédito decorrente de Frete;

- Do Crédito decorrente de Serviços contratados pela Recorrente;
- Do Crédito decorrente de Materiais Adquiridos pela Recorrente.

Passa-se à análise.

Trata-se de Declaração de Compensação do PIS relativo ao período de apuração outubro de 2004, onde se alega recolhimento a maior pela Recorrente, no valor original de R\$ 122.860,18.

De acordo com o Despacho Decisório, a compensação não foi homologada, ao seguinte fundamento: “a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima-identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”.

A Recorrente alega que tal fato decorre de erro cometido pela Recorrente, que, ao detectar as incorreções cometidas na apuração do tributo, no período de maio de 2004 a dezembro de 2006, qual seja, o não aproveitamento de créditos expressamente autorizados pela legislação, efetuou a retificação do DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, mas deixou de promover a retificação da DCTF.

Por consequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Bernardo do Campo não homologou a compensação, sob o argumento de que o DARF descrito na Declaração de Compensação já se encontra alocado para a quitação de outro débito da Recorrente.

A partir do ingresso do Manifestação de Inconformidade, a DRJ/Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

De acordo com voto proferido, o direito creditório pleiteado não foi reconhecido aos seguintes fundamentos:

1. com relação ao crédito referente aos fretes contratados pela Recorrente o direito creditório foi afastado, em razão da falta de apresentação dos arquivos eletrônicos de acordo com o “layout” específico do Livro Registro de Entrada/Saída (LRES) e da falta de vinculação da Nota Fiscal de Venda ao conhecimento de transporte;
2. quanto ao crédito decorrente de serviços contratados pela Recorrente, o direito ao crédito não foi reconhecido, em razão da descrição genérica dos serviços nas Notas Fiscais;
3. com relação ao crédito relativo aos materiais adquiridos e utilizados como insumos, o direito creditório não foi reconhecido, em razão da falta de comprovação de que tais créditos não foram incluídos na rubrica correta do DACON e não foram aproveitados em duplicidade.

**- Do Crédito decorrente de Frete.**

É alegado às folhas 08 do Recurso Voluntário:

Conforme acima mencionado, no que tange ao “crédito pleiteado referente a ‘fretes pagos nas operações de venda’”, durante a diligência, os Auditores-Fiscais não quiseram verificar as Notas Fiscais de Venda e os conhecimentos de transporte apresentados pela Recorrente e limitaram-se à análise do “layout específico” dos arquivos eletrônicos solicitados e entregues.

Como consequência, o direito creditório não foi reconhecido, em razão da suposta falta de comprovação de que se trata de frete nas operações de venda, devido à não vinculação das Notas Fiscais de Venda aos conhecimentos de transporte nos arquivos eletrônicos.

No entanto, conforme demonstram os documentos apresentados pela Recorrente, no conhecimento de transporte consta o nome da transportadora e o número do chassi do caminhão, informações que também constam da Nota Fiscal de Venda, **estando, portanto, demonstrado o vínculo entre o conhecimento de transporte e a nota fiscal de venda, e sendo, consequentemente, possível a verificação e determinação do montante dos créditos relativos a frete nas operações de venda.**

Diante disso, caracteriza flagrante afronta ao princípio da verdade material da ampla defesa, o não reconhecimento do direito creditório devido à não apresentação das informações no “layout” específico determinado pela autoridade administrativa.

Pretende a contribuinte, para certificar a legitimidade dos créditos alegados, de que os fretes realmente correspondem a operações de venda nas quais tenha sido suportado pelo vendedor, que a autoridade competente compare, para cada conhecimento de transporte, o nome da transportadora e o número do chassi de cada veículo transportado, com as informações constantes das notas fiscais de venda (uma para cada veículo vendido). E, note-se, são milhares de conhecimentos de transporte e de notas fiscais de venda.

Em síntese, as Declarações de Compensação foram consideradas “não homologadas” porque os valores pleiteados encontravam-se alocados na quitação de débitos confessados em DCTF.

Segundo a requerente, apesar de ter retificado a apuração nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) reduzindo débitos de PIS e COFINS, não houve retificação da DCTF (**equivoco da própria requerente**). Contudo, afirma ter direito a créditos decorrentes de serviços utilizados como insumo em seu processo produtivo e a créditos referentes aos fretes pagos nas operações de venda, conforme autorização do Art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas / SP (DRJ/CPS), através da Resolução nº 3.305 - 3ª Turma da DRJ/CPS, de 21/11/2011 (fls. 115/118), que converteu o julgamento em diligência para que esta delegacia verificasse se os valores constantes no DACON retificador têm suporte documental, **“avaliando se os dispêndios com serviços correspondem a insumos geradores da não cumulatividade, bem como atestando se os valores dos fretes contratados correspondem a transporte vinculado à operação de venda cujo ônus foi suportado pela interessada, aferindo, assim, a validade e a dimensão do direito de crédito utilizado nas DCOMP”**.

A requerente foi inicialmente intimada a apresentar em arquivos digitais as notas fiscais de serviço abrangidas no conceito de insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como os conhecimentos de transporte referentes aos fretes pagos nas operações de venda, que deram origem aos créditos de COFINS e PIS nos respectivos períodos de apuração. Foi intimada a apresentar também os arquivos digitais da contabilidade e do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais referentes aos anos- calendário 2004 a 2006.

A intimação foi atendida em setembro de 2012.

Como mencionado na Informação Fiscal citada no item 8, a verificação dos créditos oriundos das operações de venda passa pela análise da vinculação entre o conhecimento de transporte e a nota fiscal de venda. O campo “Número do Registro correspondente ao frete”, do layout específico solicitado no Termo de Intimação Fiscal n.º 078/2013 (fls. 132/145), não foi preenchido em nenhum dos arquivos relacionados no item 11.

A fiscalização entendeu que apesar de ser uma hipótese prevista no inciso IX do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003, não é possível determinar o montante dos créditos gerados **a partir de fretes nas operações de venda, pois a requerente não demonstrou a vinculação entre conhecimentos de transporte e notas fiscais de venda.**

Eis a justificativa fiscal para o indeferimento do crédito relativo ao frete:

Crédito pleiteado referente a “fretes pagos nas operações de venda”:

Como mencionado na Informação Fiscal citada no item 8, a verificação dos créditos oriundos das operações de venda passa pela análise da vinculação entre o conhecimento de transporte e a nota fiscal de venda. O campo “Número do Registro correspondente ao frete”, do layout específico solicitado no Termo de Intimação Fiscal n.º 078/2013 (fls. 145/158), não foi preenchido em nenhum dos arquivos relacionados no item 11.

Assim, apesar de ser uma hipótese prevista no inciso IX do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003, não é possível determinar o montante dos créditos gerados a partir de fretes nas operações de venda, pois a requerente não demonstrou a vinculação entre conhecimentos de transporte e notas fiscais de venda. (destaques acrescidos)

A fundamentação apontada na Informação Fiscal:

O campo ‘Número do Registro correspondente ao frete’, do layout específico solicitado no Termo de Intimação Fiscal n.º 078/2013 (fls. ...), não foi preenchido em nenhum dos arquivos relacionados no item 11.

Ao invés de atender ao quanto solicitado pela fiscalização, a contribuinte traz em sua defesa, por amostragem, conhecimentos de transporte e notas fiscais pretendendo que o Auditor Fiscal faça o vínculo entre referidos documentos.

Portanto, improcede a alegação.

**- Do Crédito decorrente de Serviços contratados pela Recorrente.**

É alegado às folhas 09 e 10 do Recurso Voluntário:

Segundo o acórdão recorrido, não é possível o reconhecimento do direito ao crédito resultante de serviços contratados pela Recorrente, em razão da descrição genérica dos serviços nas respectivas Notas Fiscais, o que “*impossibilita a identificação e subsunção do serviço ao conceito de insumo*”. /

Entretanto, conforme acima mencionado, em flagrante afronta ao princípio da verdade material e da ampla defesa, foram consideradas apenas as Notas Fiscais e não foram levados em conta os demais documentos apresentados pela Recorrente, que demonstram a natureza dos serviços contratados e a sua imprescindibilidade para o regular desenvolvimento das suas atividades.

É inegável a essencialidade de serviços tais como estacionamento, patiamto, armazenagem e movimentação de veículos, transporte de unidades, movimentação de unidades, a uma indústria automobilística.

No caso em pauta, a requerente pretende comprovar “serviços utilizados como insumo”, que no DACON seriam computados nos seguintes campos:

- DACON Ano-Calendário 2004: Linha 03 da Ficha 04 (PIS/PASEP) e Linha 03 da Ficha 06 (COFINS)
- DACON Ano-Calendário 2005: Linha 03 da Ficha 06 (PIS/PASEP) e Linha 03 da Ficha 12 (COFINS)
- DACON Ano-Calendário 2006: Linha 03 da Ficha 6-A (PIS/PASEP) e Linha 03 da Ficha 16-A (COFINS)

Tratadas as informações citadas no item 12, foi selecionada uma amostra significativa de documentos fiscais de cada período de apuração, que supostamente comprovaria despesas de serviços utilizados como insumo na produção.

A requerente foi intimada, através do TERMO DE INTIMAÇÃO DRF/SBC/SEORT n.º 1329/2017 (fls. 235/236), ciência em 29/11/2017, a apresentar os documentos fiscais selecionados, tendo sido concedido o prazo inicial de 20 (vinte) dias para resposta. A requerente solicitou, em 19/12/2017, prorrogação de prazo, que foi concedida. Findo o prazo adicional, em alguns processos houve novo pedido de prorrogação (na última semana de janeiro de 2018) que foi deferido, mas a requerente foi informada de que não haveria novas prorrogações de prazo.

A requerente apresentou os documentos na forma digital (isto é, documentos digitalizados), pautando-se para tanto no que dispõe a Lei n.º 12.682, de 09 de julho de 2012, que dispõe sobre a elaboração e o arquivamento de documentos em meios eletromagnéticos. Destaque-se, no entanto, o que estabelece o caput do Art. 3º e no Art. 6º da referida lei:

“Art. 3º O processo de digitalização deverá ser realizado de forma a manter a integridade, a autenticidade e, se necessário, a confidencialidade do documento digital, com o emprego de certificado digital emitido no âmbito da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP - Brasil.

[...]

Art. 6º Os registros públicos originais, ainda que digitalizados, deverão ser preservados de acordo com o disposto na legislação pertinente. ”

Contudo, vários documentos apresentados pela parte interessada não observaram o disposto no art. 3º.

Outros documentos foram informados com divergências consideráveis de valor. Um exemplo é o Documento Fiscal Mod. 01 N.º 000149 emitido pelo CNPJ n.º 03.534.795/0002-97 tendo como participante a pessoa jurídica de CNPJ n.º 03.470.727/0002-01.

No arquivo “Rfederal\_cofjul04 OK.txt” a empresa informa que o valor do documento seria R\$ 82.918,89, sendo esta a base de cálculo da COFINS, que geraria um crédito de COFINS de R\$ 6.301,84.

No entanto, no arquivo “Rfederal\_pisjul04 OK.txt”, o mesmo documento é informado com o valor de R\$ 183,10 (valor da Base de Cálculo do PIS), gerando um crédito de PIS no valor de R\$ 3,02. Note-se a diferença considerável entre os dois valores.

Apresentado o documento fiscal, verificou-se que o valor correto é R\$ 183,10 (Vide fl. 419 do Processo n.º 13819.903585/2009-95).

Alguns documentos fiscais são referentes a aquisição de materiais, sendo incorreto o enquadramento nos campos citados no item 18 deste relatório (“Serviços utilizados como insumos”).

Quanto aos demais documentos fiscais, foram analisadas “ipsis litteris” as informações neles constantes, em especial os registros constantes no campo “Descrição”.

De todas as descrições analisadas, somente três tipos de serviço poderiam, à primeira vista, ser enquadrados no inciso II do Art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber:

Serviço de logística interna;

Serviço de transporte;

Serviço de manutenção.

Uma análise detalhada de cada um destes casos, especificada no Termo de Verificação Fiscal, e-folhas 342 e 343, confirmou a impossibilidade de considerá-los como crédito de PIS/Pasep e COFINS.

De todo exposto conclui-se que os documentos apresentados e as informações prestadas são insuficientes para comprovar os créditos pleiteados nas DCOMP listadas na Tabela 1, de PIS/COFINS não-cumulativos, apurados nos DACON retificadores dos respectivos períodos de apuração relativos a serviços utilizados como insumos e a fretes pagos na operação de venda cujo ônus foi suportado pela interessada.

Portanto, improcede a alegação.

**- Do Crédito decorrente de Materiais Adquiridos pela Recorrente.**

É alegado às folhas 11 e 12 do Recurso Voluntário:

De acordo com o acórdão recorrido, o direito aos créditos decorrentes de materiais adquiridos e utilizados como insumo pela Recorrente, mas não declarados na rubrica certa do DACON e/ou dos arquivos eletrônicos solicitados, não pode ser reconhecido, uma vez que não foi demonstrado na Manifestação de Inconformidade que não houve aproveitamento em duplicidade.

Tal decisão, entretanto, configura nova afronta ao princípio da verdade material e da ampla defesa, visto que, caso os documentos fiscais apresentados pela Recorrente, que demonstram a aquisição dos materiais utilizados como insumo, não sejam considerados suficientes ao reconhecimento do direito ao crédito, em razão do erro cometido no preenchimento do DACON e/ou dos arquivos eletrônicos, deveria ser dada oportunidade à Recorrente para a apresentação dos documentos reputados necessários e não simplesmente ser mantida a glosa, em flagrante e injusto prejuízo à Recorrente.

#### - A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – 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.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade

Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- Da delimitação do pleito.

O litígio instaurado a partir da apresentação de manifestação de inconformidade presta-se exclusivamente a discutir a não homologação da compensação declarada, não havendo espaço para análise da procedência de créditos diversos dos alegados por ocasião da transmissão da declaração de compensação.

Por isso, é defeso à autoridade julgadora alargar aquilo que solicitado inicialmente. Razões apontadas na manifestação de inconformidade não podem inovar o pedido após a decisão inicial do processo, conforme o disposto no art. 264 do CPC, decorrência natural do princípio da estabilidade da lide:

Art. 264. Feita a citação, é defeso ao autor modificar o pedido ou a causa de pedir, sem o consentimento do réu, mantendo-se as mesmas partes, salvo as substituições permitidas por lei. (Redação dada pela Lei n.º 5.925, de 1973)

Parágrafo único. A alteração do pedido ou da causa de pedir em nenhuma hipótese será permitida após o saneamento do processo. (Redação dada pela Lei n.º 5.925, de 1973)

Ocorre que, após a autoridade competente proferir a decisão administrativa provocada por conta da protocolização da declaração original, não mais possível é retificá-la, sob pena de tornar sem fim o processo administrativo fiscal. Logo, no que toca aos pedidos de compensação/restituição, em respeito ao princípio da estabilidade da lide, o litígio deve se ater aos termos e limites fixados no pedido inicial, como forma de realizar efetivamente o contraditório e a ampla defesa, evitando, dessa forma, tumultos no processo administrativo que seriam causados por eventuais aditamentos sem limites.

- A retificação da DCTF/DACON

A retificação da DCTF/DACON para a apresentação do PER/DCOMP representa requisito meramente formal que não pode se sobrepor à verdade material, uma vez comprovada, por outros meios, a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ressalte-se, no entanto, que a retificação da DCTF, por si só, não se presta para solidificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte, sendo indispensável a apresentação de prova, tais como demonstrativos contábeis e fiscais, para aferição do crédito.

Neste sentido, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, no julgamento do processo 10909.900175/2008-12, manifestando o entendimento no acórdão n.º 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, mesmo no caso de uma a retificação

posterior ao Despacho Decisório, não haveria impedimentos para o deferimento do pedido quando acompanhada de provas documentais comprovando a erro cometido no preenchimento da declaração original, comparecendo nos autos com qualquer prova documental hábil a demonstrar o erro que cometera no preenchimento da DCTF (escrita contábil e fiscal):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

**DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.**

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

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

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que

a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...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.

#### - Das Provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá 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.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, 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.”

Instrução Normativa SRF N.º 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4.º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, 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.”

Instrução Normativa RFB n.º900, de 30 de dezembro de 2008:

“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.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. 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.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil 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; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1.º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

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

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazer-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

- O princípio da verdade material

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Ocorre que o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere.

A empresa permaneceu inerte em seu dever de colaboração, incidindo na carência probatória que implica o não reconhecimento do direito de crédito.

A título de exemplo: Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.**

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO / RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/PERÍCIA.**

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

Assim, o ônus da comprovação do direito creditório cabe à contribuinte.

Dada a ausência de provas, o pleito não deve prosperar.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator