



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13884.909629/2009-15
ACÓRDÃO	9303-016.182 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	MEXICHEM BIDIM LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004

COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. SÚMULA CARF 164.

No caso de pedido de restituição ou ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação, é ônus do contribuinte a comprovação do direito creditório alegado. A mera apresentação de DCTF retificadora, desacompanhada de provas quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova, que continua sendo daquele que alega fato constitutivo do seu direito. O instituto da diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte em face do **Acórdão nº 3003-001.710**, de 14/12/2021, que, por unanimidade votos, negou provimento ao seu Recurso Voluntário, cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004 PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há vício de nulidade em ato administrativo que segue forma prescrita em lei. A decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito à legislação fiscal.

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO A COMPENSAR.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Consta do dispositivo do acórdão

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Síntese dos Autos

Trata-se de processo de DCOMP Eletrônico por pagamento a maior ou indevido de Cofins, tendo o contribuinte enviado à Receita Federal a Declaração de Compensação de nº 10564.36816.230609.1.3.041435 (fls. 102 a 104).

De acordo com o informado na declaração de compensação, a empresa teria um crédito inicial original de R\$ 59.708,80 relativo à competência de agosto de 2004, o qual corrigido chegaria a R\$ 98.035,88, tendo quitado débitos que utilizaram integralmente esse valor.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório não homologando a DCOMP aqui em discussão sob a alegação de que o valor já teria sido utilizado integralmente para quitar débitos do contribuinte, não restando saldo de crédito disponível. O DARF recolhido de R\$ 208.263,24 teria sido utilizado para quitação de débito referente ao Código de Receita 5856, relativo ao período de apuração de 31/08/2004 (fl. 3).

Foi então dada a ciência do Despacho Decisório, sendo que o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 18/11/2009. Em tal manifestação a empresa em síntese alega que teria realizada retificação que não foi considerada no Despacho Decisório. Afirma que o § 4º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, possibilita que o crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes. Diz que o valor considerado no Despacho Decisório é diferente do declarado em sua DCTF para o período de agosto de 2004. Argumenta que possui um valor original disponível de R\$ 59.708,80, visto que realizou um pagamento via DARF de R\$ 208.263,24, enquanto que o débito correspondente seria de R\$ 148.554,84.

A 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre julgou improcedente a manifestação de inconformidade com fundamento na ausência de elementos probatórios aptos a demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual sustentou preliminar de nulidade do despacho decisório por vício de motivação apto a cercear seu direito de ampla defesa. Quanto ao mérito, alega que a retificação da DCTF, transmitida após a ciência do despacho decisório, é elemento suficiente para caracterizar a existência do crédito pleiteado em Dcomp. Transcreveu o art. 18 do Decreto 70.235/1972 para argumentar que o Tribunal de piso não se pautou na busca da verdade material. Ao fim pugna pelo total provimento do recurso.

A 3ª Turma Extraordinária desta 3ª Seção, por unanimidade, negou provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte.

A Contribuinte apresentou Embargos de Declaração de fls. 313/316, os quais foram liminarmente rejeitados por meio do Despacho de fls. 319/322.

Irresignada, a Contribuinte apresentou o Recurso Especial de fls. 330/351.

Do Recurso Especial

Alega a Contribuinte haver divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária relativa à matéria **comprovação do crédito em compensação, invocando o princípio da verdade material**, indicando como paradigmas os acórdãos n.º 9303-004.675 e 3302-002.276.

O Recurso Especial foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 359/363.

Em síntese, alega a Recorrente que:

- a documentação por ela apresentada é suficiente para respaldar o seu direito creditório, sendo certo que:(i) a DCTF retificadora que instruiu a Manifestação de Inconformidade, declara o valor correto do débito de COFINS apurado na competência de agosto de 2004; (ii) foi apresentado DACON referente a agosto de 2004; (iii) memória de cálculo da COFINS referente ao período em discussão; e (iv) planilha de aproveitamento de crédito;
- a documentação apresentada pela Recorrente demonstra claramente que faz jus ao crédito de pagamento a maior de COFINS pleiteado e em nada diverge da suposta documentação que o acórdão recorrido entendeu que deveria ter sido acostada aos autos;
- a busca pela verdade material decorre, diretamente, do princípio da legalidade consagrado nos artigos 150, I, da CF/88 e 97, I, do CTN, impondo às autoridades administrativas o dever de apurar todos os fatos que lhe são apresentados, a fim de evitar a tributação de situações que não configurem fato gerador de obrigação tributária;
- o julgador administrativo não está limitado às provas carreadas aos autos pelas partes, possuindo, também, poderes de investigação;
- ainda que a Recorrente tenha deixado de retificar a DCTF (o que não é o caso), não pode ser mantido o indeferimento do crédito, uma vez que é assente na jurisprudência deste Eg. CARF que o mero erro de preenchimento de DCOMP, DACON, DCTF e DIPJ não impossibilita o reconhecimento do direito do contribuinte ao crédito, por força do princípio da verdade material;
- resta devidamente comprovado nestes autos que o crédito de COFINS decorre da adequação do faturamento da Recorrente no mês de agosto de 2004;

- as divergências implicaram no recolhimento a maior da contribuição, sendo certo que o erro de preenchimento de declarações fiscais não tem o condão de retirar o direito ao crédito do contribuinte.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que sustentou, em preliminar, não ser possível o conhecimento do Recurso Especial por (a) consistir em mera pretensão da recorrente o mero revolvimento do conjunto fático-probatório; e (b) em razão da Súmula CARF n.º 164.

Quanto ao mérito, alega que:

- compete ao contribuinte produzir a prova da certeza e liquidez do crédito que alega ter perante o Fisco;
- o ônus da prova que incumbe ao ente tributante consiste em, uma vez provado o fato constitutivo (crédito) pelo contribuinte, provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele;
- não procede o entendimento de que cabe à autoridade fiscal a demonstração da existência dos elementos informados pelo contribuinte para a formação do crédito;
- na compensação/restituição, cabe ao contribuinte provar a existência do crédito líquido e certo declarado;
- o contribuinte não apresentou, sequer, o mínimo probatório exigido para a comprovação da certeza e liquidez do suposto direito, o que impede o deferimento da restituição/compensação, sobretudo em face do princípio da indisponibilidade do interesse público;
- declaração de compensação apresentada sem que o respectivo crédito que a lastreie seja comprovado desde logo, não pode ser aceita uma vez que constitui inovação à lide sendo situação nova que não estava em discussão quando da análise inicial da existência do crédito;
- não merece prosperar a pretensão do contribuinte, tendo em vista os limites objetivos da lide delineados com o pedido/declaração inaugural de restituição/compensação, não cabendo a análise de eventual direito creditório se esse pleito não restou expresso e demonstrado desde o início, quando da apresentação da declaração de compensação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de fls. 359/363, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Ademais, o tema suscitado é quanto ao retorno dos autos à origem para apuração da verdade material, o que em tese não é expressamente vedado pela Súmula CARF n.º 164.

Desta forma, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do mérito

A matéria trazida à cognição deste colegiado é de amplo conhecimento de todos, tendo sido objeto de decisão, por unanimidade, em 12 de junho do corrente em processo relatado pela il. Conselheira Denise Madalena Green, tendo sido lavrado o Acórdão n.º 9303-015.333.

Pela clareza da argumentação ali constante, cumpre subscrevê-los e adotá-los como se de minha lavra fossem:

Em que pese os argumentos explicitados pelo Recorrente, impende destacar, que nos processos que versam a respeito de compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações é o que dispõe o artigo 36 da Lei 9.784/99 , no mesmo sentido prevê o art. 373 do CPC . Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe.

Como se sabe, o documento intitulado Declaração de Compensação (Dcomp) se presta, assim, a formalizar o encontro de contas entre o contribuinte e a Fazenda

Pública, sendo uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN, e para isso pressupõe a existência de créditos e débitos tributários em nome do sujeito passivo.

Além do mais, o regime jurídico da compensação tem fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) dispondo que *“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”*. De outro norte, a retificação da DCTF, *“quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde”* (art. 147, §1º do CTN). Para tanto, porém, é indispensável que as alegações venham documentalmente ilustradas com livros e documentação contábil, capaz de assegurar a liquidez e certeza do pretendido crédito.

Nesse contexto, por iniciativa do contribuinte, a quem cabe, portanto, a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, cabendo à autoridade tributária a sua necessária verificação e validação.

(...)

A conclusão emitida pelo despacho decisório eletrônico baseou-se em dados constantes dos sistemas informatizados da RFB, alimentados por informações prestadas pelo próprio contribuinte por meio de declarações fiscais próprias. Apesar da contribuinte informar ter retificado a DCTF posteriormente, a análise eletrônica da Dcomp se deu com base nas declarações ativas quando da apresentação do mesmo.

No entanto, uma vez instaurada a fase litigiosa com o oferecimento da Manifestação de Inconformidade contra o despacho decisório eletrônico, é dada a oportunidade ao contribuinte de instruir o processo com todos os documentos comprobatórios a evidenciar a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Como expresso no inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação conterà *“os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”*, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

Nesse ponto, oportuno registrar que tratando-se de despacho eletrônico que não homologa o PER/DCOMP, no qual não é dada ao contribuinte a possibilidade de estabelecer uma dialeticidade razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do Artigo 16 do Decreto 70.235/72, para tanto é necessário que o interessado traga aos autos argumentos objetivos acerca do motivo pelo qual entende que possui direito ao crédito, bem como documentos que embasam os referidos argumentos e que tenham o condão de estabelecer ao julgador, um indício acerca da probabilidade da veracidade dos argumentos trazidos ainda em sede de Manifestação de Inconformidade, além daqueles unilateralmente produzidos pelo

próprio contribuinte, como DARF, PERD/COMP e DCTF pois não servem como prova dos crédito.

(...)

Em análise dos autos afere-se que a recorrente, apesar de advertida pela decisão da DRJ de que deveria trazer os elementos que demonstrem e comprovem o crédito pretendido, quando lhe for oportunizado recorrer na fase processual seguinte, no Recurso Voluntário ao CARF, não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de direito creditório líquido e certo. In casu, além da própria Declaração de Compensação, junta em sede de recurso, apenas o comprovante de arrecadação e a DCTF retificada (fls.87/91). Ou seja, nenhum documento, por mais precário que fosse, foi trazido aos autos capaz de comprovar o pagamento a maior a título de remessas ao exterior de royalties pela cessão de direitos de uso de programas de computador.

Importante ressaltar no caso em exame, que o acórdão recorrido, analisando em sua completude o conteúdo da Manifestação de Inconformidade e do Recurso Voluntário, nos trás a informação *“que os documentos apresentados não trazem um indício do crédito entendido como devido pelo sujeito, não trazendo uma aproximação uníssona quanto à apuração da CIDE no período e quanto ao crédito que seria eventualmente passível de restituição/compensação, entendendo ser prescindível a realização de diligência no presente caso.*

Nesse ponto, como se trata de compensação não homologada, em que o contribuinte emite a DCTF retificadora, oportuno esclarecer que para que seja confirmada a existência do direito creditório indicado na DCOMP era necessário que a interessada juntasse cópia da documentação fiscal e contábil, revestidos de formalidades legais, como Livro Diário e Razão e documentos que embasaram os lançamentos, balancetes transcritos na sua escrita contábil, quadro analítico descritivo e detalhado do suposto crédito, para fins demonstração da existência e disponibilidade do crédito pleiteado, esta é a regra estabelecida pelo já citado §1º do art. 147 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, destaco o art. 923, do Decreto nº 3.000/99 (RIR), que prevê que *“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”.*

Como já decidido por esta CSRF, nada obsta à retificação das DCTF, mesmo que efetuada após o despacho decisório, porém, ela por si só, não tem o condão de comprovar o alegado indébito. Veja-se, a propósito, decisão unânime em que a ora recorrente era parte no Acórdão 9303-006.937, de 13/08/2018, de relatoria da Nobre Conselheira Érika Costa Camargo Autran, *in verbis*:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do Despacho Decisório não é condição para a homologação das compensações. Contudo, a referida declaração não tem o condão de, por si só, comprová-lo. É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

O decidido no Acórdão 9303-006.977, de 13/06/2018, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, também envolvendo a mesma empresa, perfilhou mesmo entendimento. Veja-se sua ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 29/07/2005 DCTF. RETIFICAÇÃO. IMPEDIMENTO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste impedimento à retificação da DCTF, ainda que efetuada e transmitida depois de o contribuinte ter sido intimado do despacho decisório que não reconheceu a certeza e liquidez do crédito financeiro reclamado.

DCTF RETIFICADORA. CRÉDITO FINANCEIRO. CERTEZA E LIQUIDEZ. FALTA DE COMPROVAÇÃO. DCOMP. HOMOLOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Demonstrado e provado que a DCTF retificadora não comprovou o indébito reclamado pelo contribuinte, ou seja, a certeza e liquidez do crédito financeiro utilizado na compensação, mantém-se a não homologação da Dcomp.

Posteriormente aos julgados citados, foi editada a Súmula CARF nº 164, a qual esclarece que a prova seria indispensável, conforme a seguir:

Súmula CARF nº 164: A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, não comprovado o erro, incabível o acatamento de direito de crédito. Assim, os fundamentos apresentados pelo julgado atacado não merecem ser reparados.

Quanto ao pedido de diligência e perquirição de provas ressalta-se, que apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, as alegações deveriam estar acompanhadas dos elementos que pudéssemos considerar como indícios de prova dos créditos alegados e necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela. Aliás, o princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios

que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses “outros meios”, pois não há provas bastantes.

No caso dos presentes autos, a Recorrente apresentou a DCTF retificadora somente após prolatado o despacho decisório que indeferiu o reconhecimento do crédito pleiteado.

É certo que em sua Manifestação de Inconformidade a Recorrente apresentou apenas planilhas indicando a existência de possível crédito, tendo deixado de apresentar qualquer documento contábil (livros autenticados da época) que lhes desse suporte e aptos a comprovar o erro de fato alegado originador do suposto crédito.

Mesmo em seu Recurso Voluntário a contribuinte deixou de apresentar os documentos comprobatórios do crédito pleiteado, estando, portanto, correta a decisão recorrida.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, devendo ser mantida a integralidade da decisão recorrida quanto à matéria em debate.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa