



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13896.910146/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3003-000.075 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente JPTE ENGENHARIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 20/04/2012

CRÉDITO POR PAGAMENTO A MAIOR. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) nº 20430.34845.200412.1.3.043054 com aproveitamento de suposto pagamento a maior do PIS no valor de R\$ 7.624,99, referente ao período de apuração (PA) de dez/08.

A Delegacia da Receita Federal de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico de não homologação da compensação, tendo em vista que o pagamento apontado como origem do direito creditório estaria integralmente utilizado na quitação de débito da contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Inconformada com o despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, argumentando que é prestadora de serviços no ramo de engenharia, tendo como tomadora o Grupo Petrobrás, acumulando créditos com as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos nas atividades exercidas. Aduz que a sistemática não-cumulativa da COFINS e do PIS pretendeu desonerar a cadeia produtiva, ao permitir que sejam descontados créditos referentes às aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme dispõe o artigo 3º da Lei 10.833/03. Para comprovar a regularidade dos créditos, anexa o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais retificador, Declaração de Débitos e Créditos retificada e Pedido de Compensação – Per/Dcomp.

A 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora proferiu decisão, acórdão nº. 09-47.505, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 20/04/2012

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP).
PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DIREITO
CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.
RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E
CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (DCTF).
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO EM
DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA, DEVIDAMENTE
ESCRITURADA.**

Considerando que o DARF indicado no PER/DCOMP (Pedido de Ressarcimento ou Restituição / Declaração de Compensação) como origem do crédito foi utilizado para quitar débito confessado em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), e que o Contribuinte não logra comprovar que a verdade material é outra,

não há que se falar em pagamento indevido. Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários federais), e não constitui elemento de prova suficiente para justificar a retificação dos valores dos tributos devidos constantes de DCTF as informações declaradas pelo

Contribuinte por meio do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON, quando desacompanhada dos documentos e demonstrativos contábeis aptos a lhe darem sustentação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a” a “c”, do art. 16, do Decreto nº70.235/72, as provas do direito creditório devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada. Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, argumentando, em síntese: 1 - que a compensação se deu com créditos existentes, demonstrados pela retificação dos DACON's; 2 - que houve apenas erro material nas informações em DCTF, fato que pode ser comprovado pelas informações apresentadas nos DACON's, devendo-se observar o princípio da verdade material; 3 - que a natureza do crédito pleiteado está comprovada em "todos os documentos contábeis, fiscais, relatórios, planilhas demonstrativas, balancetes" que trouxe aos autos com o recurso voluntário. A recorrente aduz, ainda, que "todos os documentos contábeis e fiscais poderão ser retirados a qualquer momento no arquivo central da empresa".

É o relatório.

Voto

Márcio Robson Costa, Relator

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

O valor do crédito em litígio é inferior a sessenta salários mínimos, estando dentro da alçada de competência desta turma extraordinária. Sendo assim, passo a analisar o recurso.

A compensação tributária - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional -, pressupõe a existência de créditos e débitos tributários em nome do sujeito passivo.

Segundo o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Como se sabe, a compensação pode ser declarada pelo contribuinte por meio do preenchimento e transmissão de Declaração de Compensação (DCOMP), na qual se indicará, de forma detalhada, o crédito existente e o débito a ser compensado, sujeitando-se, tal procedimento, a ulterior homologação por parte da autoridade tributária.

No presente caso o contribuinte transmitiu a DCOMP descrita no relatório acima e indicou a existência de crédito em razão de pagamento a maior.

A auditoria fiscal ao analisar a DCOMP transmitida, verificou que não havia o saldo pretendido, uma vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito, diante desse fato foi publicado o Despacho Decisório que não homologou a compensação dos débitos confessados.

Importa observar que a retificação da DCOMP foi em data posterior ao despacho decisório. Tal procedimento foi validado pelo Parecer Normativo COSIT Nº 2, de 28 de agosto de 2015¹, contudo, a produção da prova relacionada a essa retificação deve ser realizada de forma minuciosa, como veremos no decorrer deste voto.

A impugnação sustentou erro material ao transmitir a DCTF e DCON originais. Em tais declarações, o débito informado foi erroneamente apurado, de maneira que a retificação da DCTF e DCON seria suficiente para demonstrar a existência do crédito pleiteado.

Na impugnação, a recorrente trouxe aos autos as declarações retificadoras com apuração de débito de contribuição social a menor, deixando de apresentar, todavia, documentos para comprovar sua alegação, infirmo as declarações originais.

Ao apreciar a impugnação, a decisão recorrida entendeu que a simples entrega de declarações retificadoras não seria suficiente para demonstrar a existência de pagamento a maior do qual teria derivado o direito creditório pleiteado pela recorrente em sua DCOMP.

No entendimento do colegiado, a recorrente deveria ter demonstrado a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado, por meio da apresentação de escrituração contábil-fiscal, lastreada em documentos hábeis e idôneos, comprovando que a contribuição devida era realmente menor do que o valor constante nas declarações originais.

¹ Assunto. NORMAS GERAIS 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.

Analisando os autos, observa-se que, de fato, a recorrente não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), documentos que pudessem demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Como bem assinalou a decisão *a quo*, para que os dados declarados em DACTON fossem tidos como corretos, infirmando aqueles informados em DCTF e demonstrando a certeza e liquidez do crédito a compensar, deveria a recorrente ter apresentado documentos que corroborassem a apuração do tributo declarado.

Com efeito, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que a recorrente apresente declarações retificadoras, com redução de débitos originalmente apurados. Faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie.

Importa destacar que incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 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."

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção das provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: *(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material, conforme bem evocado no Recurso Voluntário, e considerando que, no despacho eletrônico, a recorrente não foi informada sobre quais documentos probatórios deveria apresentar, passo à análise dos documentos apresentados após a impugnação - os quais podem representar, de certo modo, uma forma de contrapor as razões consignadas na decisão recorrida, aplicando-se, no caso concreto, a exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.235/72².

Compulsando os documentos apresentados, observa-se que apesar de ter trazido aos autos diversas notas fiscais, a recorrente deixou de apresentar escrituração contábil-fiscal e demonstrativos de apuração a fim de justificar a retificação do DACON e DCTF e assim não logrou demonstrar a certeza e liquidez do direito pleiteado.

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 de 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 com as matérias impugnadas e a reunião de suas informações na escrituração contábil seria indispensável para um convencimento.

No caso dos autos, ocorreu simples juntada de notas fiscais avulsas, desacompanhadas de escrituração contábil-fiscal e de esclarecimentos analíticos para demonstrar seu eventual impacto na apuração do tributo devido. A recorrente deveria ter apresentado descrição minuciosa da apuração da contribuição social, estabelecendo conexões entre os diversos elementos que devem compor a prova do direito creditório alegado: notas fiscais, escrituração contábil-fiscal, demonstrativo de apuração do tributo devido.

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 Direito³, 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

² Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 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.

³ CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda⁴:

*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, nós, conhecida a existência de um dos dois, presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas.** (grifei)*

Ocorre que, das notas fiscais acostadas não se pode presumir a causa do que deu consequência a retificação, fato que prejudica o acolhimento dos fundamentos recursais.

Ainda sobre a importância das provas na retificação da DCTF o Parecer Normativo COSIT Nº. 2 de 2015 assim resolve:

1- Após a transmissão do PER/DCOMP, pode a DCTF ser retificada com o intuito de formalizar o indébito objeto de compensação? Sim. Essa é a diretriz adotada pela RFB na análise eletrônica dos PER/DCOMP. Tal diretriz está ainda mais evidente com a implantação da autorregularização.

2- Em caso positivo, a retificação da DCTF, sozinha, é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior? Se a retificação da DCTF for suficiente, há um limite temporal para que ela produza os efeitos de uma declaração original (antes da ciência do despacho decisório, a qualquer tempo ou antes de 5 anos do fato gerador)?

a. Não, a DCTF por si só não é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior. É necessário que os valores informados na DCTF estejam coerentes com outras declarações enviadas à RFB, a exemplo da DIPJ, Dacon, DIRF, em cada caso, ou confirmados por documentos fiscais ou contábeis acostados aos autos. Isso porque a existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF em relação a outras declarações não elidida por provas, afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento da compensação. (grifei)

Em seu recurso, a recorrente aduz que "disponibiliza todos os documentos contábeis e fiscais", os quais "poderão ser retirados a qualquer momento no arquivo central da empresa", sendo conveniente dizer que do mesmo modo os poderia ter juntado aos autos no momento oportuno, mas não o fez, ocorrendo a preclusão.

Por fim, no tocante ao pedido de sustentação oral, deduzido no recurso voluntário, há que se lembrar o que dispõe o art. 61-A, §2º., do Anexo II do Regimento do Interno do CARF (RICARF):

⁴ CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III, p. 139

Art. 61-A. As turmas extraordinárias adotarão rito sumário e simplificado de julgamento, conforme as disposições contidas neste artigo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 1º Os processos serão pautados em reunião composta por sessões não presenciais virtuais. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 2º A pauta da reunião será elaborada em conformidade com o disposto no art. 55, dispensada a indicação do local de realização da sessão, e incluída a informação de que eventual sustentação oral estará condicionada a requerimento prévio, apresentado em até 5 (cinco) dias da publicação da pauta, e ainda, de que é facultado o envio de memoriais, em meio digital, no mesmo prazo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Voluntário. Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso

Márcio Robson Costa - Relator