



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.914717/2009-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.675 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente ZOE DO BRASIL PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/09/2004

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

A compensação da COFINS com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará a não homologação da compensação quando a certeza e liquidez do crédito pleiteado não restar comprovada através de documentação contábil e fiscal apta a este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(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), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Nos termos do relatório da DRJ o presente processo administrativo fiscal desencadeou nos seguintes fatos:

A manifestação de inconformidade é tempestiva e reúne os demais requisitos, portanto dela conheço.

Inicialmente, cabe consignar que a moderna administração tributária em sua estratégia de ação prioritária está voltada para a promoção de níveis crescentes de cumprimento voluntário das obrigações tributárias e para isto tem pugnado pela: simplificação do sistema, disseminação do rol das obrigações de cada um, comodidade para o cumprimento e elevação da percepção de risco por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

O efetivo controle do cumprimento das obrigações tributárias tem recebido enorme contribuição com a implementação de boas técnicas e soluções para apresentação de declarações, incorporação de seus dados aos sistemas de informação, automação de procedimentos de pagamento de tributos e diversos batimentos que visam atestar a fidedignidade das informações prestadas pelo sujeito passivo.

Os trabalhos de malha fiscal, bem como de compensação eletrônica encontram lastro nesta diretriz.

Entretanto, em função da indisponibilidade do erário não há como a Administração legitimar procedimentos indevidos, ao proferir uma análise individualizada e manual das declarações, por se sujeitar a eventuais falhas dos sistemas eletrônicos de aferição da veracidade das informações prestadas pelo sujeito passivo.

No caso específico da compensação o Código Tributário Nacional estabelece o seguinte em seu art. 170:

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.

Portanto, somente poderão ser utilizados para compensação créditos líquidos e certos do sujeito passivo. O fato de em procedimento de compensação eletrônico (PER/DCOMP), pelo menos em um primeiro momento, bastar a declaração do contribuinte para ser considerado existente e líquido o crédito, não impede, de forma alguma, que ao se dar um tratamento manual e individualizado ao pedido de compensação se faça necessária a efetiva prova do direito creditório.

Nem poderia ser de outra forma, uma vez que a atividade administrativa é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. Portanto, imbuídos deste espírito, analisemos os autos.

O direito à restituição e à compensação, nos termos estatuídos pelos arts. 165, inciso I, e 170 do CTN, foi, basicamente, normatizado inicialmente pela Lei nº 8.383, de 1991, posteriormente pela Lei nº 9.430, de 1996, e, mais recentemente, pelo art. 49 da MP nº 66, de 2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 2002).

Atente-se que o art. 170 do CTN fixa pressuposto nuclear a ser atendido pelos contribuintes a fim de que possa ser feito o encontro de contas com a Fazenda Nacional: que os créditos estejam revestidos de liquidez e certeza.

Assim, a certeza do direito à restituição/compensação, no caso, diz respeito ao fato de entender-se ter havido recolhimento da contribuição em valor superior ao que deveria ter sido recolhido em determinado período, devendo a autoridade da RFB acatar tal entendimento.

Já a liquidez do direito há de ser comprovada pela demonstração do *quantum* recolhido indevidamente, seja através de guias de pagamento (ou de controles internos da RFB

confirmando a efetivação dos recolhimentos), seja através da comprovação das bases de cálculo sobre as quais ocorreram os fatos geradores. Ocorre que a interessada não trouxe ao processo qualquer prova conclusiva a propósito das bases de cálculo da Cofins para o período em que alega o direito creditório, não se podendo operar, portanto, a liquidez e certeza de seus eventuais créditos.

Mostra-se assente na doutrina que direito líquido e certo é aquele cujos aspectos de fato possam comprovar-se documentalmente.

Em consequência, fica prejudicada a confirmação de indébito quanto ao fato gerador apontado, visto que não é possível fazer nenhuma confrontação de dados se o contribuinte não apresenta qualquer informação fidedigna que permita a comprovação do indébito.

Ademais, a título de esclarecimento, não está o Fisco obrigado a produzir qualquer prova a favor do contribuinte, eis que o ônus é deste, já que cabe ao autor da ação provar o que alega, cabendo citar o art. 333, do CPC, que a seguir se transcreve:

Art. 333 – O ônus da prova incumbe:

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

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

[...]

Doutrinariamente podemos apontar o mestre Humberto Theodoro Júnior, em sua obra Curso de Direito Processual Civil, 35ª edição, volume I, p. 374, que assim ensina:

Cada parte, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretende que seja aplicado na solução do litígio.

Quando o réu contesta apenas negando o fato em que se baseia a pretensão do autor, todo o ônus probatório recai sobre este. Mesmo sem nenhuma iniciativa da prova, o réu ganhará a causa, se o autor não demonstrar a veracidade do fato constitutivo do seu pretenso direito. Actore non probate absolvitur reus.

No caso em tela, o contribuinte deveria apresentar ao Fisco os comprovantes fiscais e contábeis – documentos de arrecadação e livros fiscais e contábeis – relativos ao crédito pleiteado, sob pena de seu suposto direito não poder ser exercido por falta de requisito fático, que é a liquidez e certeza deste.

Em vez de comprovar como apurou o novo valor devido da Cofins em setembro de 2004, o interessado limitou-se a afirmar que efetuou pagamento indevido, sem demonstrar contabilmente como teria sido apurado este novo valor, o que deveria ter feito.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, sendo proferido pela DRJ do Rio de Janeiro (RJ) o acórdão n.º 12-52.583 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/10/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da manifestação de inconformidade trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

Direito Creditório Não Reconhecido.

O Recurso Voluntário replicou as alegações do Manifesto de Inconformidade, justificando a origem do crédito no recolhimento errôneo de DARF, e na necessidade de retificação de ofício da DCTF para que pudesse ser informado o valor de R\$ 68.484,91 no código de receita 2172 e o valor de R\$ 30.394,42 no código de receita 5856.

Para comprovar o crédito requerido no valor de R\$ 36.201,10, juntou ao Recurso Voluntário as seguintes provas (e-fls 172 a 205): PER/DCOMP, DCTF, DACTON, DIPJ E livros razão e analítico.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade. A controvérsia pode ser resumida nas razões da não homologação do pedido de compensação de créditos da COFINS postulado pela recorrente por meio de pedido de compensação.

A recorrente alega que seu pedido de compensação está baseado no recolhimento a maior da COFINS no mês de setembro de 2009, originário de erro no preenchimento da DCTF. Conforme termos a seguir:

3. Por um ERRO, foi lançado equivocadamente na DCTF o montante de R\$ 104.686,01 somente no código de COFINS 2172 (Regime Cumulativo), deixando de informar o código 5856 (Regime Não Cumulativo).

4. Quando foi constatado que o DARF do código 2172, no valor de R\$ 104.496,66 (**DOC. 2**), informado em sua totalidade na DCTF do 3º trimestre de 2004 foi pago erroneamente incluindo o valor a pagar do código 5856, o Contribuinte solicitou a compensação do valor excedente do tributo pago com COFINS código 5856, do período de apuração setembro de 2004, no valor principal de R\$ 4.007,91 e período de apuração outubro de 2004, no valor

principal de R\$ 32.540,76 através do PER/DCOMP que é alvo deste processo (**DOC. 3**), entretanto, não corrigiu a informação nova em sua DCTF. Sendo constatado pelo Contribuinte que a informação correta dos valores devidos de COFINS ainda não tinha sido informada na DCTF quando do recebimento do Despacho Decisório em 02/04/2009, assim não sendo possível retificar a mesma com base na IN RFB nº 903, de 30 de dezembro de 2008, Capítulo V, in verbis:

A negativa de homologação do pedido de compensação se deu pela ausência de créditos disponíveis para a compensação requerida, visto que a apuração fiscal levou em consideração as declarações transmitidas pelo contribuinte a época do pedido de compensação.

No Recurso Voluntário a recorrente alega que com a retificação de ofício da DCTF, fazendo constar o valor de R\$ 68.484,91 no código de receita 2172 e o valor de R\$ 30.394,42 no código de receita 5856, seria possível homologar o pedido de compensação objeto desse Processo administrativo, ou seja, seria possível identificar a origem do crédito pretendido e o valor pago a maior.

Nesse passo ao analisar as provas apresentadas com a recurso, a novidade foi apenas a juntada de parte dos livros contábeis que não elucidam em nada a controvérsia, pois não foi possível identificar nos livros diário e razão o crédito a compensar no valor de R\$ 36.201,10.

Por sua vez, a DCTF no valor de R\$ 104.496,66 diverge do valor informado na DACTON e na DIPJ de fls 172 a 189. Somando os valores apresentados nessas duas declarações R\$ 30.394,42 no regime não-cumulativo e R\$ 68.484,91 no regime cumulativo, resultado é de R\$ 98.484,33. Logo, não é possível ratificar o crédito alegado na DCOMP.

Nesse passo, ainda que fosse realizada a retificação de ofício da DCTF nos termos requeridos pela recorrente, não seria possível identificar a certeza e liquidez do crédito no valor de R\$ 36.201,10 como pagamento indevido ou a maior a título de COFINS, sendo correta a avaliação do julgador de piso no destaque abaixo:

No caso em tela, o contribuinte deveria apresentar ao Fisco os comprovantes fiscais e contábeis – documentos de arrecadação e livros fiscais e contábeis – relativos ao crédito pleiteado, sob pena de seu suposto direito não poder ser exercido por falta de requisito fático, que é a liquidez e certeza deste.

Em vez de comprovar como apurou o novo valor devido da Cofins em setembro de 2004, o interessado limitou-se a afirmar que efetuou pagamento indevido, sem demonstrar contabilmente como teria sido apurado este novo valor, o que deveria ter feito.

No meu entendimento, para validar as afirmações do recorrente, deve-se verificar se há nos autos provas suficientes de que o crédito reclamado existe, pois assim determina o 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.

Créditos líquido e certos, por óbvio, são aqueles comprovados, especialmente quando contestados dentro de um processo, seja ele judicial ou administrativo.

Com efeito, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie, pertinente ao tributo gerador do crédito alegado. Sequer trouxe aos autos o Razão Contábil completo com valores de fácil identificação do crédito, bem como as notas fiscais pertinentes ao caso.

Apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, as alegações da requerente deveriam estar acompanhadas dos elementos que pudessemos considerar como indícios de prova dos créditos alegado, necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela.

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."

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 garantidos 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 informações na escrituração contábil-fiscal, pertinentes ao tributo em análise, seriam indispensáveis 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

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

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

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte comprovação adequada da certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

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

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