



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

**Processo nº** 15374.917938/2009-36  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-004.688 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.  
**Recorrente** MULTI OPTICA DISTRIBUIDORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/03/2003

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua certeza e liquidez, sem o que não pode ser restituído, ressarcido ou utilizado em compensação. Faltando aos autos o conjunto probatório que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material e os pedidos de diligência não se prestam a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

DILIGÊNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento do direito de defesa no indeferimento da diligência para coleta de provas acerca do direito creditório alegado cujo ônus é do interessado.

DESPACHO DECISÓRIO. DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão de Delegacia de Julgamento que enfrenta todas as

matérias suscitadas em impugnação, mormente, quando apresenta fundamentação adequada e suficiente para declarar a improcedência do pleito formulado pela contribuinte.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório ou de decisão de DRJ quando as razões para o indeferimento do pedido encontram-se descritas e fundamentadas nos atos processuais.

Não caracteriza alteração de critério jurídico a decisão de 1ª instância que não reconhece o direito creditório sob o fundamento de ausência de comprovação de pagamento indevido ou a maior, no tocante ao inconformismo do contribuinte em face de despacho decisório eletrônico que não localizou crédito disponível para extinguir débito por compensação. Ambos despachos assentam-se no mesmo fundamento: a não comprovação de existência de crédito.

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

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

O interessado anteriormente identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro I.

O presente processo trata de PER/DCOMP com lastro em crédito de Cofins que teria sido recolhida a maior.

A Derat/RJO, por meio de despacho decisório, não reconheceu o direito creditório pleiteado, sob a alegação de que o pagamento informado no PER/DCOMP foi integralmente utilizado para quitar débito declarado em DCTF pelo contribuinte.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se trechos do relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

*Cientificada do despacho e da cobrança do débito declarado no PER/DComp, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade [...], na qual alega que:*

*O sistema eletrônico para transmissão do PER/DCOMP apresenta inúmeras limitações probatórias, que inviabilizam a prestação imediata de quaisquer informações úteis ou necessárias à comprovação de plano do direito creditório, não se podendo sustentar que a Requerente teria "faltado" com o dever de apresentar todas as provas do seu crédito (uma vez impossibilitada de fazê-lo).*

*Além disso, a prolação do Despacho Decisório sem o devido exame do direito creditório alegado deixou de observar o disposto no artigo 65 da IN RFB nº 900/2008, o qual estabelece o poder-dever de a autoridade administrativa determinar a realização de diligências necessárias ao esclarecimento do direito creditório.*

*Mostrou-se prematura a prolação do Despacho Decisório independentemente de se abrir à Requerente o direito de comprovar o seu direito creditório, o que se faz nesta oportunidade.*

*O crédito objeto do PER/DCOMP que originou este Processo Administrativo decorre do pagamento indevido de COFINS sobre receitas advindas de venda (remessa) de mercadorias à Zona Franca de Manaus ("ZFM"), (...)*

*(...)*

*A apuração do referido crédito decorre originalmente das disposições contidas no Decreto-Lei nº 288/67 (recepcionado pela Constituição Federal de 1988), que regulamentou a Zona Franca de Manaus ("ZFM").*

*O art. 4º do referido diploma dispôs que "A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro".*

*Da leitura do supracitado dispositivo depreende-se que as operações de remessa de mercadorias de origem nacional para consumo, industrialização ou reexportação para a Zona Franca de Manaus foram equiparadas as operações de exportação brasileira para o exterior.*

*Dessa forma, por força daquele dispositivo legal as remessas de mercadorias de origem nacional para consumo, industrialização ou reexportação à Zona Franca de Manaus são contempladas por todos os benefícios existentes na legislação fiscal em favor das operações de exportação para o exterior.*

*Posteriormente, foi editada a Lei Complementar nº 70/91, que, num primeiro momento, em seu artigo 7º estabeleceu isenção para a COFINS incidente sobre as vendas para o exterior, o que implicou a isenção desta contribuição para vendas de*

*mercadorias à ZFM, pois equiparadas as operações de exportação, nos termos do citado art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.*

*Após sucessão de atos disciplinando os benefícios para as exportações de mercadorias, foi editada a Medida Provisória nº 1.8586, na qual restou consignada a isenção sobre as receitas de exportação do PIS e da COFINS, excluindo, no entanto, do alcance desse benefício as receitas de vendas para a ZFM a partir de 1º de fevereiro de 1999.*

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

II da exportação de mercadorias para o exterior; §2º As isenções previstas no caput e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

*Diante da reedição sucessiva da referida MP, bem como do dispositivo legal supracitado, foi ajuizada, pelo Governador do Estado do Amazonas, em novembro de 2000, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.348/DF no Supremo Tribunal Federal, para contestar a constitucionalidade da norma que restringia o benefício isentivo do PIS e da COFINS às vendas de mercadorias à "ZFM".*

*Do julgamento da ADIN nº 2.348/DF restou consignada a suspensão de eficácia à restrição imposta às receitas de vendas de mercadorias destinadas à "ZFM" com efeitos retroativos à data da criação das restrições impostas pela MP nº 1.8586/99. Devese mencionar que possuindo efeitos erga omnes, a citada decisão aplica-se a todos os contribuintes.*

*Após a decisão do Supremo Tribunal Federal, foi editada a Medida Provisória nº 2.03725 de 21/12/2000, que alterou o texto legal constante do inciso I, do §2º, do art. 14 da MP nº 1.8586/99. Confira-se:*

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999; são isentas da COFINS as receitas:

(...)

II da exportação de mercadorias para o exterior; (...)

§2º As isenções previstas no caput e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

*Conforme depreende-se, a alteração supracitada retirou do texto legal o vocábulo "na Zona Franca de Manaus", restando claro que a partir daí não existia mais qualquer restrição à isenção da COFINS para as receitas referentes as vendas para a ZFM. Tal determinação legal foi ratificada pela Medida Provisória nº 2.15835/01 e permanece vigente no nosso ordenamento.*

*Todavia, mesmo após a decisão do Supremo Tribunal Federal, a Coordenadoria Geral de Tributação da antiga Secretaria da Receita Federal do Brasil editou, dentre outras, a Solução de Divergência COSIT nº 06, de 13 de junho de 2002, na qual pretendeu, novamente, restringir a isenção de PIS/COFINS às vendas de mercadorias à ZFM.*

*Diante desse novo óbice, o Governo do Estado do Amazonas ajuizou, no Supremo Tribunal Federal, a Reclamação nº 2.2161/MC, com a qual afastou a eficácia da Solução de Divergência citada.*

*Diante do cenário, a Coordenadoria-Geral de Tributação da antiga Secretaria da Receita Federal publicou o Ato Declaratório Executivo nº 42, de 18 de dezembro de 2002, que afastou quaisquer restrições à isenção do PIS/COFINS sobre as receitas de vendas de produtos nacionais à ZFM:*

*"COORDENADORA-GERAL DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 213 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o deferimento de medida liminar, em 13 de dezembro de 2002, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da Reclamação nº 2.216, ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas, com base na medida liminar deferida na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.3489, declara:*

*Artigo único. Ficam suspensos os efeitos da Solução de Consulta Cosit nº 8, de 4 de junho de 2002, e das Soluções de Divergências Cosit nº 6 e nº 7, de 13 de junho de 2002, e nº 9, de 28 de junho de 2002."*

*Diante do relatado, ao Fisco restou impossibilitada a imposição de restrição à isenção do PIS/COFINS sobre receitas destinadas à "ZFM", pois:*

*(a) a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 2.348/MC vincula a Administração Pública, que não poderá negar a aplicabilidade da isenção às receitas de venda de mercadorias destinadas ao consumo ou posterior industrialização na "ZFM";*

*(b) no texto definitivo da MP nº 2.158/35/01 (última edição da MP no 1.8586), atualmente em trâmite legislativo, restou ratificada a isenção do PIS/COFINS para as exportações de forma retroativa a 1º de fevereiro de 1999, sem quaisquer restrições às vendas à "ZFM";*

*Neste contexto, considerando que no período (...), as vendas efetuadas pela Requerente à ZFM estavam albergadas pela isenção concedida pela MP nº 2.15835/ 01 c/c Decreto-Lei nº 288/67, o recolhimento de COFINS sobre estas operações configurou-se indevido, tornando-se, portanto, passível de restituição/compensação nos termos do art. 165 do CTN e do art. 74 da Lei nº 9.430/96.*

*Desta maneira, tivesse a Autoridade Fiscal procedido assim como determinado na IN nº 900/2008 (art. 65), intimando a Requerente para apresentação de esclarecimentos e documentos relativos ao seu direito creditório, teria facilmente confirmado sua existência e homologada a compensação declarada.*

*Não poderia, como o fez, rejeitar a compensação pelo fato de a Requerente, por um lapso, ter deixado de retificar sua DCTF relativa ao período de janeiro de 2003.*

*Portanto, diante do esclarecimento apresentado, é de rigor o reconhecimento do direito creditório da Requerente, uma vez que fazia jus à isenção da COFINS no período em questão.*

*Ressalte-se que deve ser observado no presente caso o princípio da verdade material, buscando-se a essência (conteúdo) dos fatos postos em discussão, em detrimento dos aspectos estritamente formais, conforme tem ressaltado a doutrina especializada:*

*"As faculdades fiscalizatórias da administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do processo administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. (...)" (James Marins, Direito processual tributário brasileiro administrativo e judicial, São Paulo, Dialética, 2001, p. 176).*

*"No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador. Por isso, no processo fiscal o julgador tem mais liberdade do que o juiz. Para formar sua convicção, pode o julgador mandar realizar diligências e, se for o caso, perícia. O Conselho de Contribuintes, por exemplo, possui o hábito de converter o julgamento em diligência, mediante o uso de uma resolução, quando não se sente em condições de se pronunciar sobre o feito." (Antonio Cabral, Processo Administrativo Fiscal, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 75)*

*E, completamente alinhada aos fundamentos acima, é a maciça jurisprudência dos antigos E. CONSELHOS DE CONTRIBUINTES, muitos dos quais tratam incisivamente os erros cometidos no preenchimento de declarações dos contribuintes:*

*"COMPENSAÇÃO ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO E/OU PEDIDO — Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração e/ou pedido, deve a verdade material prevalecer sobre a formal. Recurso Voluntário Provido." (1º CC, 5ª Câmara, PA nº 10768.100409/200368, Rel. Valmir Sandri, j. em 27/06/2008)*

*"IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*(..)*

*REPETIÇÃO DE INDÉBITO E COMPENSAÇÃO ORIGEM DO CRÉDITO PLEITEADO. Restando claro que a dívida acerca da origem do crédito pleiteado pelo contribuinte foi dissipada pelos elementos carreados aos autos, a autoridade julgadora deve, em homenagem aos princípios da verdade material e do informalismo, proceder a análise do pedido formulado." (1º CC, 5ª Camara, PA no 10283.009117/9951, Rel. Wilson Fernandes Guimarães, j. em 14/09/2007)*

*Assim, em homenagem ao princípio da verdade material, deve ser superada a ausência de retificação da DCTF, reconhecendo-se o direito creditório e homologando-se a compensação declarada.*

*Ante o exposto, é a presente para requerer o acolhimento desta Manifestação de Inconformidade, para que seja reconhecido o direito creditório pleiteado, bem como homologada a compensação declarada.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão 12-051.188, que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 31/03/2003*

*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.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada a contribuinte, apresentou recurso voluntário que visa a reforma da decisão recorrida para que lhe seja reconhecido o direito creditório e homologada a sua compensação.

Foram suscitadas nulidades do despacho decisório e da decisão recorrida pois as respectivas autoridades não solicitaram em intimação a apresentação de documentos necessários ao esclarecimento do direito creditório. Entende igualmente que é nula a decisão da DRJ por inovação quanto ao critério jurídico para manter o indeferimento do direito pleiteado, qual seja, a falta de apresentação de documentos comprobatórios do alegado crédito decorrente de pagamento a maior da Contribuição.

Junta aos autos planilhas de apuração do PIS e da Cofins, Guia de Apuração do ICMS e Folhas do Registro de Saídas, afirmando que esses documentos são suficientes para comprovar a certeza e liquidez do crédito.

Requer que seja determinada diligência, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-004.685, de 29/01/2019, proferido no julgamento do processo 15374.917936/2009-47, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-004.685):

(...)

### *"Introdução e Preliminares de Nulidade"*

Enfrentam-se as nulidades arguidas: do despacho decisório e da decisão por ausência de intimação para apresentação de documentos necessários ao esclarecimento do direito creditório e de inovação jurídica no fundamento da decisão recorrida para negar o direito pleiteado.

A contribuinte desenvolve argumentação de que em procedimento eletrônico de análise de Perdcomp não se faz necessária a comprovação de certeza e liquidez do crédito.

Raciocínio equivocado e desprovido de base jurídica, pois conquanto a análise de um Perdcomp seja eletrônica e sem intervenção da autoridade, o procedimento tem amparo no art. 170 do CTN e no art. 74 da Lei nº 9.430/962 que em uma leitura sistêmica depreende-se que o direito creditório deve ser apurado e comprovado pelo contribuinte interessado.

Cabe explicitar que em verdade tal procedimento é destituído de qualquer complexidade por se resumir no batimento entre pagamento indevido/a maior caracterizado por Darf disponível (crédito) com débito declarado/confessado, de forma que o sistema eletrônico reconhece o crédito e homologa a compensação na hipótese de haver correspondência: crédito disponível para liquidação do débito.

Observa-se que a realização desse batimento não dispensa a comprovação da certeza e liquidez, vez que é verificada na análise eletrônica da DCTF e do sistema em que se encontra alocado o respectivo DARF.

Ressalta-se que o contencioso se instaura exatamente no inconformismo do interessado ao ter seu pleito não deferido (não reconhecimento do crédito e não homologação

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.



da compensação) e apresenta sua manifestação de inconformidade que deve ser instruída com as provas que irão contrapor o que restou assentado no despacho decisório e está adstritos às prescrições legais dos arts. 14 a 17 do PAF e art. 373 da Lei nº 13.105/2015 - Novo CPC, no tocante ao momento, qualidade e efeitos da ausência de apresentação ou a destempo do conjunto probatório:

Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

[...]

*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.*

[...]

*§ 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)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

Lei nº 13.105/2015 - CPC:

*"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."*

Dessa forma, a decisão da DRJ que fundamenta a improcedência da manifestação de inconformidade e o não reconhecimento do direito creditório não inova em seus fundamentos em relação àquele que constou no despacho decisório. Apenas assenta sua decisão na ausência de elementos comprobatórios (documentos fiscais e Livros contábeis-fiscais) da certeza e liquidez do direito creditório que uma vez não reconhecido "eletronicamente", é ônus do contribuinte, naquela instância, demonstrar e provar seu direito.

Assim, afasta-se a arguição de nulidade da decisão por inovação nos fundamentos para o indeferimento do pedido da contribuinte. Ademais, não há situações elencadas nos arts. 10 e 59 do PAF que caracterizariam incompetência de autoridade e, mormente, cerceamento do direito de defesa.

Ainda no tocante à análise da pretensão manifestada em Perdcomp, entende a recorrente que autoridade fiscal e julgadora deveria intimá-la a apresentar esclarecimentos e documentos e não rejeitar a compensação pelo simples fato de não retificação de DCTF do período, que consignaria o novo valor do débito da Contribuição que alega ter caracterizado o pagamento a maior.

De se apontar que em nenhum momento o indeferimento teve fundamento na ausência de retificação de DCTF. Não obstante, sabendo a contribuinte que esse fato teria contribuído (e fora determinante) para o reconhecimento do pagamento a maior (o crédito) deveria por força dos mencionados artigos do PAF não apenas esclarecer os fatos mas, sobretudo, trazer elementos de sua comprovação em sede de manifestação de inconformidade, ainda que não exaustivos.

Na manifestação de inconformidade a contribuinte não trouxe sequer demonstrativo da apuração da Cofins em que evidenciasse o pagamento a maior e apontasse indubitavelmente para o direito creditório. Optou por discorrer acerca da legislação que trata das receitas brutas de PIS e Cofins nas vendas a pessoas jurídicas situadas na Zona Franca de Manaus e posicionamentos dos Tribunais Superiores.

Na decisão recorrida consignou a autoridade julgadora que a razão para não reconhecer o crédito é a ausência de elementos probatórios, assim assentado:

*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 janeiro de 2003, 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.*

É evidente que a apresentação de documentos ao Fisco refere-se à fase posterior ao despacho decisório eletrônico, ou seja, a manifestação de inconformidade em que as alegações de pagamento a maior deveriam estar acompanhadas de suporte probatório, ou ao menos apresentação de elementos indiciários que apontassem para o indébito.

Destarte, não vislumbro qualquer vício que macule de nulidade o despacho decisório ou a decisão recorrida, concernente à preterição ao amplo direito de defesa.

### **Mérito**

O mérito do litígio acaba por se confundir com as preliminares pois o inconformismo da contribuinte cinge-se à decisão de manter o despacho decisório que não reconheceu o direito pois que não há crédito disponível para liquidar o débito por intermédio da compensação.

A prova da existência de créditos somente poderia exsurgir nos autos com a demonstração de que haveria receitas brutas de vendas de mercadorias sobre as quais não incidiriam as contribuições.

Não se discute o direito suscitado pela contribuinte, diante da legislação que prescreve isenções/não tributações das Contribuições nas vendas efetuadas para pessoas jurídicas da ZFM; contudo, o direito advindo do pagamento indevido/a maior deve ser demonstrado, e tal mister a contribuinte não se desincumbiu.

Nenhum demonstrativo do direito fora apresentado à DRJ, que apontou para o conjunto probatório que se fazia necessário ( "*comprovantes fiscais e contábeis – documentos de arrecadação e livros fiscais e contábeis*" )

No Recurso Voluntário foram juntados: Guia de apuração e arrecadação do ICMS; Registro de Saída com a apuração do ICMS e IPI; Planilha de apuração de PIS e Cofins; e folha única do razão com a indicação do PIS e Cofins a recolher em dezembro de 2005 (período de apuração da Contribuição a ser compensada com o crédito de janeiro de 2003).

Esses documentos não são hábeis a demonstrar a existência de apuração incorreta da Contribuição no período em que se pleiteia o crédito. A GIA é documento de apuração do ICMS; no Registro de Saída apenas indica os totais de saída com fins à apuração do ICMS e IPI; a planilha desacompanhada de documentos (notas fiscais e livros contábeis e fiscais) é mera informação desprovida de respaldo documental; e a única folha do razão aponta para o valor apurado do tributo a ser compensado.

Cabe repisar que à luz do art. 170 do CTN o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo.

O direito creditório que possui atributos de certeza e liquidez é aquele em que se revela inconteste em face da legislação e o interessado demonstre a materialidade e a exatidão de sua apuração mediante livros e documentos fiscais, além de outros elementos auxiliares (a exemplo de planilhas de cálculo).

Somente diante da apresentação desses documentos o Fisco poderá exercer seu mister de verificação da exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente, com análise da situação fática, de modo a se conhecer qual o tributo devido, compará-lo ao pagamento efetuado e constatar a existência do indébito.

Em relação à incumbência da demonstração da certeza e liquidez de um direito, cabe lembrar que nos casos de utilização de direito creditório pelo contribuinte, no que se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é sua atribuição a demonstração da efetiva existência deste.

O ônus processual probatório é regido por dispositivos legais e se trata de um requisito de admissibilidade dos pleitos de natureza creditório, exigindo sua evidência desde a instauração do contencioso.

Depreende-se dos textos transcritos no tópico introdutório não ser aceitável que um pleito, onde se objetiva o ressarcimento de um alegado crédito, seja proposto sem a devida e minuciosa demonstração e comprovação da efetiva existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento, se oportunize tais demonstração e comprovação.

As situações em que se permitem a apresentação extemporânea de elementos probatórios encontram-se bem delineados nas letras "a" a "c" do § 4º do art. 16 do PAF e não há demonstração nos autos de qualquer situação fática ou jurídica para superação da preclusão processual.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados. Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

As diligências não se prestam a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

De se ressaltar que não há dúvida envolvida no litígio a ser resolvida com diligência fiscal; ao contrário, é situação de completa ausência de prova material do direito pleiteado, em que a contribuinte apega-se a supostas dificuldades na juntada, apresentação e análise de provas.

Quanto à afirmação de que o princípio da verdade material impende a realização de diligência, é de se esclarecer que tal princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*, o que não se configura nos autos.

A busca pela verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. O processo administrativo fiscal, conquanto admita flexibilização na apresentação de provas, não se coaduna com a supressão de instância e a inversão do ônus probatório

Desse modo, a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório do seu direito creditório, que restou incerto e ilíquido. Assim, não vislumbro espaço para reanálise do despacho decisório, tampouco qualquer reforma na decisão recorrida, mantendo-se não reconhecido o direito creditório e não homologada a compensação declarada.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, voto para negar provimento ao recurso voluntário."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado rejeitou as preliminares de nulidade e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Charles Mayer de Castro Souza