



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.963922/2009-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.165 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de outubro de 2021
Recorrente UNIVERSAL MUSIC LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/11/2004

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência, cujo objetivo é instruir o processo com as provas documentais que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal.

A diligência fiscal, perícia técnico-contábil, não tem o condão de substituir a parte na atividade de produção de prova.

Para afastar a omissão de receitas, infração imputada por presunção legal, o ônus probatório, atividade de produção de provas, é do sujeito passivo, em face do inversão do ônus da prova.

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Em processos decorrentes da não-homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito. No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face da não homologação da compensação declarada na Dcomp de n.º 40219.59809.200808.1.3.04-5727, nos termos do despacho decisório emitido em 07/10/2009 pela DERAT do Rio de Janeiro (rastreamento de n.º 848621990).

Na referida Dcomp, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 231.514,24, referente ao pagamento efetuado em 15/08/2005, de Cofins, 5856, do período de apuração de 31/07/2005, no valor total de R\$ 521.178,47.

Segundo o despacho decisório recorrido (fl. 200), a compensação não foi homologada porque o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinção de débito de mesmo tributo e período de apuração, de acordo com as informações da DCTF apresentada pela interessada. Em decorrência, não se homologou a compensação declarada com base nos arts. 165 e 170 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Cientificada em 10/11/2009, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 17/11/2009, alegando, em síntese, o seguinte.

No tópico “**DOS FATOS**”, explica que “*é pessoa jurídica que se dedica, dentre outros, à produção e comercialização de discos fonográficos e videofonográficos, fitas e fios gravados ou preparados para gravação, edição e comercialização de obras musicais, literárias ou lítero-musicais, bem como a prestação de serviços de distribuição de produtos fonográficos e videofonográficos, conforme se depreende do seu objeto social*”.

Relata que, originalmente, o débito tributário vinculado ao DARF informado na Dcomp equivalia ao montante pago, conforme a DCTF entregue. Diz que, posteriormente, observou que não havia aproveitado de créditos da não cumulatividade decorrentes das seguintes despesas: (i) pagamento de *royalties* de cessão de direitos autorais e (ii) custos de gravação, despesas que são enquadradas como insumos da indústria fonográfica.

Apresenta, como prova, o “*doc. 5 - Planilha com Resumo dos Créditos*”.

Informa que, assim, procedeu à revisão da sua escrita fiscal e, tendo apurado um valor devido menor que o recolhido, se utilizou do crédito daí resultante para a presente compensação. Afirma que suas declarações (DCTF e Dacon) foram retificadas para demonstrar a situação descrita. Entende que suas declarações retificadoras são suficientes para evidenciar a existência de crédito tributário, mas que, ainda assim, irá demonstrar a legitimidade dos créditos escriturais aproveitados.

No tópico “**DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**”, informa que a decisão foi proferida juntamente com 82 outras, reclamando não ter tido tempo suficiente para exercer seu direito de defesa. Requer a nulidade do despacho decisório. Pede, caso não se reconheça a nulidade, que lhe seja deferido prazo adicional para a produção de prova documental e pericial para que sua defesa não seja prejudicada.

No tópico “**DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS APROVEITADOS**”, explica que as “*despesas que geraram os créditos objeto da compensação questionada são decorrentes dos custos com gravação e dos pagamentos de direitos autorais, conforme a planilha anexada (Doc. 5)*”. Aduz que, em relação aos pagamentos de direitos autorais, a Receita Federal já manifestou entendimento que tais despesas geram créditos de PIS/Cofins, conforme Solução de Consulta de n.º 33/05 da 2ª Região Fiscal. Afirma não ser diferente o entendimento sobre os créditos decorrentes de custos de produção, que são insumos de sua atividade produtiva.

No tópico “**DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL**”, assevera que tem direito ao crédito pleiteado, uma vez que retificou suas declarações em função dos créditos a que tem direito. Diz que, em se tratando de matéria de fato, faz-se necessária sua avaliação por meio de prova pericial, nos termos do art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72. Apresenta os seguintes quesitos a serem respondidos:

1. *Queira o Sr. Perito esclarecer qual o valor, o período de apuração e a natureza do débito tributário que está sendo exigido através do presente processo;*
2. *Queira o Sr. Perito esclarecer qual o valor, o período de apuração e a natureza do crédito tributário constante no DARF, ao qual se vinculou o presente procedimento de compensação;*
3. *Queira o Sr. Perito esclarecer se houve retificação da DACON referente ao mesmo período de apuração do DARF mencionado no quesito anterior. Inclusive, queira informar sobre essa retificação ainda que a mesma tenha sido procedida após o recebimento do presente despacho decisório;*
4. *Sendo positiva a resposta acima, queira o Sr. Perito esclarecer qual o valor da diferença existente entre o valor do débito apurado na DACON original e a Retificadora;*
5. *Queira o Sr. Perito esclarecer se houve retificação da DCTF referente ao mesmo período de apuração do DARF mencionado no quesito n.º 2. Inclusive, queira informar sobre essa retificação ainda que a mesma tenha sido procedida após o recebimento do presente despacho decisório;*
6. *Sendo positiva a resposta acima, queira o Sr. Perito esclarecer qual o valor da diferença existente entre o valor do débito apurado na DCTF original e a Retificadora;*
7. *Em relação à resposta do quesito anterior, queira o Sr. Perito esclarecer se o valor encontrado é o mesmo que aquele verificado na resposta ao 4o quesito;*
8. *Queira o Sr. Perito esclarecer qual o valor do crédito apurado na planilha constante no Doc. 05, bem como se essa planilha indica a data da apuração e o número do CNPJ da empresa favorecida pelo pagamento efetuado pela Impugnante;*
9. *Queira o Sr. Perito esclarecer se o valor do crédito descrito na planilha constante no Doc. 05 consta na DACON retificadora apresentada pela Impugnante;*
10. *Sendo positiva a resposta ao item anterior, queira o Sr. Perito esclarecer se é legítima a afirmação no sentido de que os créditos decorrentes do Custo de gravação eram lançados no campo “02. Bens utilizados como insumos” e que aqueles relacionados aos Pagamentos de Direitos Autorais e Artísticos eram lançados no campo “13. Outras operações com direito a crédito”;*
11. *Queira o Sr. Perito esclarecer se o aproveitamento do crédito escritural apontado na planilha acostada no Doc. 05 impacta o valor do débito do tributo objeto de pagamento através do DARF mencionado no quesito 2º;*
12. *Em sendo positiva a resposta ao quesito anterior, queira o Sr. Perito esclarecer o valor original do indébito a que a Impugnante teria direito;*

13. *Queira o Sr. Perito esclarecer se o valor alcançado no item anterior se encontra descrito na planilha acostada no doc. 10;*

14. *Queira o Sr. Perito esclarecer se o valor do crédito declarado na PER/DCOMP em comento é igual ou inferior ao valor alcançado no Quesito 12;*

15. *Com base nas informações alcançadas em resposta aos quesitos acima, bem como com fundamento em outros elementos fáticos que entender pertinente, queira o Sr. Perito esclarecer se é legítima a informação no sentido de que a Impugnante possui crédito tributário suficiente para quitar o débito em comento pela compensação.*

Reclama, na sequência, que teve que apresentar 83 Manifestações de Inconformidades relativas a compensações efetuadas entre o ano de 2006 e 2009. Explica que não conseguiu organizar toda a documentação que os órgãos julgadores, possivelmente, irão entender como necessária à análise do seu direito creditório, uma vez que teria que fazê-lo em 30 dias contados da intimação recebida.

Argumenta que é “*humanamente impossível para uma empresa do porte da Impugnante levantar e organizar documentação necessária para, somente em trinta dias, se defender contra 83 procedimentos que veio adotando ao longo dos últimos quatro anos*”.

Entende que o caso se enquadra na hipótese excepcional constante no art. 16, § 4º, *a*, do Decreto nº 70.235/72, ou seja, de que está demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna das provas por motivo de força maior.

Acredita que os documentos anexados são suficientes para demonstrar a procedência do direito, mas que “*não quer correr o risco de ter prejudicado a análise dos seus argumentos de defesa com base em uma possível alegação de deficiência probatória*”.

Por tal razão, pede, com base nos princípios da verdade material, moralidade, eficiência, devido processo legal e ampla defesa administrativa, o deferimento da posterior juntada de cópia do seu Livro Diário, bem como dos documentos que deram origem aos respectivos lançamentos.

Requer, uma vez juntados aos autos a documentação, que a perícia esclareça os seguintes quesitos:

1. *Queira o Sr. Perito esclarecer se os valores descritos na planilha do Doc. 05 se encontram escriturados no Livro Diário da Impugnante;*

2. *Em sendo positiva a resposta ao quesito anterior, queira o Sr. Perito esclarecer qual a descrição vinculada aos referidos valores;*

3. *Queira o Sr. Perito esclarecer se os valores descritos na planilha do Doc. 05 e no Livro Diário da Impugnante foram, originariamente, considerados para fins de apuração do débito do tributo que foi recolhido à época pela Impugnante;*

4. *Sendo negativa a resposta ao quesito anterior, queira o Sr. Perito esclarecer se, após o aproveitamento dos respectivos créditos escriturais pela Impugnante, restou configurada a hipótese de recolhimento a maior passível de restituição/compensação;*

5. *Sendo positiva a resposta ao quesito anterior, queira o Sr. Perito esclarecer qual o valor do crédito passível de restituição/compensação encontrado;*

6. *Sendo positiva a resposta ao quesito anterior, queira o Sr. Perito esclarecer se esse crédito é suficiente para quitar o débito que está sendo exigido no presente processo;*

7. *Queira o Sr. Perito esclarecer se é legítima a afirmação no sentido de que os documentos apontados pela Impugnante como base para sua escrituração contábil, de fato, refletem os valores lançados no Livro Diário;*

8. *Queira o Sr. Perito esclarecer se é possível identificar a natureza dos pagamentos decorrentes dos documentos mencionados no quesito anterior.*

Nomeia como Perita, a Sra. Ana Glória de Oliveira Nogueira, CRC 074.611/0-2, Av. Nilo Peçanha, 50 - 1804 - Centro Tel: (21) 2240-1780.

Solicita, por fim, a reforma do despacho decisório. Requer o deferimento da prova pericial e protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, bem como pela posterior formulação de quesitos suplementares.

É o relatório.

A lide foi decidida pela 3ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, nos termos do Acórdão n.º 06-55.440, de 24/08/2016 (fls.214/223), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do Fato Gerador: 12/11/2004

CRÉDITO. DIREITOS AUTORAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos em decorrência de cessão contratual de direitos autorais, por ausência de previsão legal, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do Fato Gerador: 15/08/2005

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO CONFESSADO.

Correto o Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito estava integral e validamente alocado para a quitação de débito confessado.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

As provas trazidas aos autos não foram suficientes para comprovar a ocorrência de pagamento indevido ou a maior.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia por ser desnecessário para a solução do litígio.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o arrazoado de fls. 233/303, após síntese dos fatos relacionados com a lide, reitera as alegações deduzidas em sede de manifestação de inconformidade, no que tange a legitimidade do direito ao crédito de PIS/COFINS, a título de direitos autorais pagos pela indústria fonográfica, bem como decorrentes de custos de produção, junta jurisprudência deste Conselho nesse sentido.

Ao final requer:

64. Diante de todo o exposto, requer-se a reforma integral do v. acórdão recorrido para que seja reconhecido o direito creditório e, por conseguinte, homologada a totalidade da compensação declarada nestes autos.

65. Caso – ad argumentandum – assim não se entenda, requer-se o deferimento da prova pericial para que em conjunto com a documentação acostada ao presente, corrobore a liquidez e certeza dos créditos claramente demonstrada nestes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 23/11/2016 (fl.230) e protocolou Recurso Voluntário em 20/12/2016 (fl.232) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Do pedido de prova pericial:

No recurso em apreço, a recorrente reapresentou os mesmos pedidos de perícia/diligência apresentados na fase de manifestação de inconformidade.

Segundo a Recorrente “*torna-se claro que a não homologação da compensação em causa é consequência da postura do Fisco, que deixou de cumprir com seu dever de ofício de realizar as diligências necessárias ao esclarecimento dos fatos, consoante princípios basilares do direito tributário e a dicção clara do art. 65 da Instrução Normativa SRF n.º 900/2008, então vigente*”.

Conclui: “*Ainda que, supostamente, a documentação apresentada não se revelasse suficiente para a demonstração dos créditos em questão, a Recorrente pleiteou a realização de perícia, se colocando ao dispor da fiscalização para que restasse comprovado seu direito creditório, ao indeferir seu pedido o v. acórdão incorreu em cerceamento de defesa, remanescendo prejudicada a Recorrente*”.

De início, não merece prosperar a alegação da recorrente de que houve cerceamento do direito de defesa em face do indeferimento do pedido de perícia.

O indeferimento de pedido de conversão do julgamento em diligência/perícia, quando fundamentado, como o foi pelo órgão julgador *a quo*, que se baseou no § 4º do art. 16, e 28 do Decreto n.º 70/235/72², não tem o condão de representar cerceamento de defesa, mormente

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Decreto 70.235/72

Art. 16

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

quando sua solicitação é feita visando à produção de provas que o contribuinte podia – e devia – produzir. É precisamente o que acontece no caso em tela. Daí a rejeição.

O inconformismo diante de uma decisão contrária às pretensões firmadas em recurso não permite concluir pelo cerceamento de defesa, e também quando a referida decisão é fundamentada, pauta-se na análise do caso de acordo com a legislação e provas dos autos.

Ademais, a despeito da apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, conforme determina o Decreto n.º 70.235/72, ao dispor na Seção VI acerca do julgamento de primeira instância. Logo, não há que se falar em cerceamento de defesa quando o julgador *a quo* proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Neste ponto, ressalto haver limites estipulados no Decreto n.º 70.235/72, e que devem ser observados, sobretudo para fins de apresentação a destempo de novos documentos aos autos, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar as razões que ensejariam a admissibilidade da prova documental apresentada a posteriori.

A meu ver, a realização de perícia revela-se totalmente prescindível, isso porque, as respostas aos requisitos formulados pela recorrente prescinde da participação de especialista. Trata-se de questões facilmente respondíveis, mediante análise dos documentos da escrituração contábil e fiscal da recorrente. O que teria certamente ocorrido, se a recorrente tivesse apresentado os arquivos digitais e os documentos contábeis e fiscais indispensáveis para a confirmação dos créditos declarados/pleiteados, ou ao menos tivesse apresentado um justificativa plausível para tal omissão, o que não existiu, no presente caso.

A realização de diligência também revela-se impraticável, uma vez que a recorrente não trouxe à colação dos autos os arquivos digitais e a documentação comprobatória do crédito pleiteado. E por força da preclusão determinada no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, não há como mais apresentá-la, a menos que tivesse comprovado uma das condições excepcionais especificadas nas alíneas do citado § 4º, o que não ocorreu no caso em tela.

A alegação da recorrente de que na mesma data 83 despachos decisórios referentes a compensações efetuadas no período de 2006 a 2009 e que os documentos que serviram de base para a apuração do direito creditório eram inúmeros para serem juntados aos autos, prejudicando até a sua análise por perfazer vários volumes de documentos, estando todos no seu estabelecimento, não se enquadra em nenhuma das hipóteses excepcionais mencionadas.

A grande quantidade de documentos não é justificativa idônea para que tais arquivos/documentos não fossem carreados aos autos, ou apenas parte deles. No caso, pelo menos os arquivos digitais obrigatórios deveriam ter sido carreados aos autos, o que também não ocorreu.

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 9/12/93)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.” (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 9/12/93)

Ademais, como consignado no acórdão recorrido, “*se a manifestante percebeu ser necessário retificar a DCTF e o Dacon originais, imagina-se que tal procedimento tenha se dado com base em controles fiscais e contábeis que a interessada detinha à época dessas retificações. Não é de se esperar que esse acerto tenha ocorrido sem que a contribuinte tenha os documentos que o embasaram. Por tais razões, soa estranho a alegação de que não teve tempo de prestar à RFB em 30 dias as informações que ela utilizou para preencher as declarações retificadoras*”.

Cabe ressaltar, entretanto, que com a manifestação de inconformidade, a recorrente limitou-se a apresentar, DCTF e DACON retificados e planilhas de pagamentos relativos direitos autorais e de custo de gravação, ou seja, documentos por ela própria elaborados, em vez dos arquivos digitais e da documentação fiscal e contábil a que ela estava obrigada a manter a disposição da fiscalização, que se revela notoriamente insuficiente para justificar qualquer análise mediante diligência ou perícia.

A propósito da atitude omissa da recorrente, merece destaque o fato de a recorrente, no presente recurso, em vez de aproveitar a oportunidade e apresentar justificativas convincentes para a sua deliberada e intencional omissão de apresentar/exibir os arquivos digitais e os documentos contábeis e fiscais imprescindíveis à análise do direito creditório pleiteado, a recorrente esbanjou-se na apresentação de alegações genéricas e evasivas, o que é um forte indício de que a sua defesa não teve o propósito de esclarecer as injustificáveis omissões, mas de suscitar questões formais ou meramente jurídicas sem relação direta com o motivo do indeferimento dos créditos e a consequente não homologação das compensações declaradas, ou seja, a ausência total de comprovação do crédito declarado. E ao optar pela estratégia da omissão, a recorrente deve arcar com os ônus dela resultante.

Enfim, não é demais ressaltar que não é função da autoridade julgadora suprir omissão probatória, seja da fiscalização, seja do contribuinte, especialmente, quando a omissão aparenta ser uma intencional estratégia de defesa, como evidencia o caso em tela.

Por todas essas razões, o pedido de perícia deve ser indeferido.

III – Do litígio:

Conforme já consignado, trata-se de análise do PER/DCOMP n.º 40219.59809.200808.1.3.04-5727, por meio do qual a recorrente informa crédito de R\$ 231.514,24, referente a um pagamento indevido ou a maior a título de COFINS, código de receita 5856, período de apuração 31/07/2005, no valor total de R\$ 521.178,47, para quitação de débitos de PIS/COFINS.

O cerne da controvérsia cinge-se à comprovação do valor crédito pleiteado/compensado nos presentes autos.

Por intermédio do Despacho Decisório n.º 848621990, emitido eletronicamente, a compensação não foi homologada, porque o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinção de débito de mesmo tributo e período de apuração, de acordo com as informações da DCTF apresentada pela interessada. Em decorrência, não se homologou a compensação declarada com base nos arts. 165 e 170 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Em outras palavras, essa parcela de alegados bens utilizados como insumos que excede o valor declarado não foi objeto de verificação pela Unidade de Origem, a DRF/ RJO, tampouco fez parte do Despacho Decisório.

Em sede de Manifestação de Inconformidade a recorrente diz que, o pagamento a maior se deu pelo fato de que não havia aproveitado os créditos da não cumulatividade decorrentes das seguintes despesas: (i) pagamento de *royalties* de cessão de direitos autorais e (ii) custos de gravação, despesas que são enquadradas como insumos da indústria fonográfica e para provar o alegado a interessada juntou os seguintes documentos: DCTF original (fls.55/78); Demonstrativo em forma de planilha dos pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais (fls.79/93); Demonstrativo em forma de planilha dos pagamentos relativos a custo de gravação (fls.94/103); DCTF original - julho/2008 (fls. 104/122); DCTF retificadora – julho/2005 (fls.123/143); DACON original – 3º trimestre/2005 (144/161); DACON retificado – 3º trimestre/2005 (fls.163/179); Planilha com resumo das informações contidas em ambas DCTF's (fls. 180/182).

A decisão de primeira instância inferiu o pleito da interessada, diante da impossibilidade de verificação dos créditos apropriados e informados pela contribuinte na DCTF e DACON retificados. Afirma que a contribuinte deve provar a correteza das informações retificadas com base em documentação hábil e idônea.

Como se observa, a decisão de primeira instância inferiu o pleito da interessada, diante da impossibilidade de verificação dos créditos apropriados e informados pela contribuinte na DCTF e Dacon retificadores, em face da não apresentação dos arquivos digitais e dos documentos contábeis e fiscais.

Importante frisar o que destacou o Eminent Relator da DRJ/CTA quanto da análise dos documentos apresentados pela interessada:

(...)passa-se à análise das razões suscitadas no tópico “**DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS APROVEITADOS**”.

Observa-se, inicialmente, que a interessada transmitiu a DCTF original, para o período de apuração encerrado em 31/07/2005, em 08/09/2005, na qual o valor do débito de Cofins, 5856, é de R\$ 564.254,15, tendo sido extinto por dois DARF: um de R\$ 521.178,47 e outro de R\$ 43.075,68.

Posteriormente, em 11/11/2009, entregou DCTF retificadora, na qual o referido débito estava confessado no valor de R\$ 324.474,20, tendo utilizado o valor de R\$ 281.398,52 do DARF de R\$ 521.178,47 e integralmente o valor do DARF de R\$ 43.075,68.

Em função disso, o pagamento indicado na Dcomp em lide teria, em consequência, saldo credor superior ao requerido.

Constata-se, por outro lado, que existem dois Dacon para o mês em análise: um entregue em 03/11/2005 e o segundo transmitido em 13/11/2009. No primeiro, o débito de Cofins, 5856, do PA 31/07/2005 possuía o valor de R\$ 564.254,15; no segundo, o tributo tem o valor de R\$ 324.474,20.

Ressalte-se que no primeiro Dacon não havia nenhuma informação a respeito de créditos da não cumulatividade; no segundo, houve a informação de diversos créditos vinculadas à “receita de vendas no mercado interno”, a saber:

- Serviços utilizados como insumos: R\$ 352.174,43;
- Despesas de energia elétrica: R\$ 24.675,45;
- Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas: R\$ 41.095,72;
- Devolução de vendas sujeitas à alíquota de 7,6%: R\$ 130.732,72;
- Outras operações com direito a crédito: R\$ 2.734.213,28.

Tais bases de cálculo de créditos da não cumulatividade da Cofins geraram o crédito no valor de R\$ 249.499,76 que, subtraído da contribuição apurada no valor de R\$ 573.973,96 gerou o débito de R\$ 324.474,20 no mês 07/2005.

Saliente-se que a interessada foi cientificada da não homologação da compensação em 10/11/2009, ou seja, o Dacon retificador e a DCTF retificadora foram entregues depois da ciência do Despacho Decisório recorrido.

Portanto, para o deslinde da causa é necessário verificar qual seria, de fato, o valor correto do tributo acima descrito. É necessário avaliar, também, se a simples retificação da DCTF e do Dacon, por si só, gera o direito creditório pretendido.

Primeiramente, é de se observar que a admissão de retificação da DCTF, quando esta vise a reduzir ou a excluir tributo, somente é admissível mediante comprovação do erro em que se funde. É o que determina o art. 147, § 1º da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, *verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Nessas circunstâncias, para poder se aceitar o valor indicado na DCTF e Dacon retificadores, a contribuinte deve provar a correteza das informações retificadas com base em documentação hábil e idônea.

Ressalte-se que no processo administrativo fiscal as provas devem ser feitas com base na escrituração contábil e fiscal da empresa. Destaque-se, nesse sentido, o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), *in verbis*:

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.

No mesmo sentido, o parágrafo único do art. 195 do CTN determina que “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 referam”, justamente, porque a escrituração contábil é elemento de prova a favor dos contribuintes.

Desse modo, para que se possa verificar o valor correto do débito e, assim, o montante que teria sido recolhido a maior, é crucial que se tenha em mãos a escrituração fiscal e contábil da empresa.

Entende-se, em decorrência, que a mera informação prestada no Dacon não tem o condão de provar o direito alegado. Afinal, as informações ali postas não estão respaldadas por livros fiscais e contábeis. Deve-se ter em vista que o Dacon é uma declaração informativa que representa apenas um indício de qual seria, a priori, o valor do débito em análise. Desse modo, para se aceitar o valor ali demonstrado, é necessário, na linha da legislação de regência, prova contábil.

É nesse contexto que devem ser analisadas as provas trazidas aos autos pela interessada.

Observa-se que as planilhas apresentadas não têm a mínima condição de demonstrar os créditos da não cumulatividade. Primeiro, porque não são documentos fiscais. Além disso, as informações constantes das planilhas são “data”, “valor” e “CNPJ Favorecido”, ou seja, não é possível se avaliar se a despesa realizada poderia, de fato, gerar o crédito da não cumulatividade.

Não bastasse isso, a planilha intitulada “Pagamentos de Direitos Autorais e Artísticos” (fls. 79/87), demonstra que a base de cálculo do crédito seria de R\$ 2.448.060,72, valor que não guarda relação próxima com as rubrica “Outros créditos” do Dacon retificador.

Cabe ainda destacar que o pagamento de direitos autorais não permite o direito ao aproveitamento de crédito, tema que será abordado em tópico específico. Sendo assim, ainda que os documentos tivessem o condão de provar os pagamentos de direitos autorais, não seria possível deferir o crédito pretendido, já que, juridicamente, não existe o direito ao seu aproveitamento.

Por sua vez, a planilha “Custos de Gravação” (fls. 94/96), demonstra que o valor da base de cálculo do crédito é de R\$ 352.174,43, valor que foi informado na rubrica “Serviços utilizados como insumos”. Porém, como já se disse, não é possível avaliar qual serviço foi considerado como custo pela interessada.

Por fim, cabe observar que há outras rubricas no Dacon retificador que possuem valores de créditos, mas que não possuem demonstração alguma no recurso apresentado.

Sendo assim, por absoluta **falta de provas**, não há como deferir o pleito da interessada.

Em relação a esses fatos, nada foi dito pela recorrente, que continuou a sua saga de apresentar apenas alegações evasivas e genéricas, desprovidas de qualquer suporte probatório.

Não basta alegar que dispõe dos documentos necessários à comprovação dos créditos, porque não trouxe aos autos na fase de manifestação de inconformidade, conforme se exige o art. 15 e 16 do Decreto 70.235/1972.

Muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório, insistindo que efetuou a retificação do Dacon e da DCTF, o que demonstraria seu direito ao crédito.

Ocorre que o Dacon constitui demonstrativo por meio do qual a empresa apura as contribuições devidas.

Com efeito, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004, é uma declaração acessória obrigatória em que as pessoas jurídicas informavam a Receita Federal do Brasil sobre a apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS. Em outros termos, sua função é de refletir a situação do recolhimento das contribuições da empresa, sendo os créditos autorizados por lei e com substrato nos documentos contábeis da empresa, basicamente notas fiscais os livros fiscais onde estão registradas as referidas notas, além da própria DCTF. Assim, são esses últimos documentos que possuem aptidão para comprovar o crédito.

Além disso, as referidas planilhas dos pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais e dos custo de gravação, desacompanhadas de cópia de recibos e notas fiscais de pagamento e do Livro de Entradas, exemplo da correlação de documentos para demonstração dos créditos, sabidamente, não representam elementos probatórios suficientes para fim de comprovação dos créditos de PIS em apreço.

No entanto, quando se trata de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito que alega possuir, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito.

A apresentação da escrituração contábil e fiscal, acompanhado de qualquer outro documento equivalente que corroborassem a apuração dos valores dos créditos informados no

Dacon, bem como a apresentação dos documentos comprobatórios exigidos pela fiscalização, constituem elementos imprescindíveis para a verificação da legitimidade e confirmação dos valores dos créditos pleiteados/compensados, conforme estabelecido no art. 3º da Instrução Normativa SRF 387/2004, a seguir reproduzido:

Art. 3º O sujeito passivo deverá manter controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições referidas no art. 2º **e dos respectivos créditos a serem descontados**, deduzidos, compensados ou ressarcidos, na forma dos arts. 2º, 3º, 5º, 5º-A, 7º e 11 da Lei nº 10.637, de 2002, dos arts. 2º, 3º, 4º, 6º, 9º e 12 da Lei nº 10.833, de 2003, especialmente quanto:

I - às receitas sujeitas à apuração da contribuição em conformidade com o art 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003;

II - às aquisições e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no País;

III - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no inciso I;

IV - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e de vendas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação, que estariam sujeitas à apuração das contribuições em conformidade com o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno; e

V - ao estoque de abertura, nas hipóteses previstas no art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003.

Parágrafo único. O controle a que se refere o caput deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas referida no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 100 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002. (grifou-se)

No mesmo sentido, determinava o art. 65 da Instrução Normativa SRF 900/2008, vigente à época da protocolização do pedido, que a autoridade da RFB competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderia condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, nos termos a seguir transcritos:

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.

Não se pode olvidar, ademais, que como os presentes autos tratam de pedido de ressarcimento, o ônus de provar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, inequivocamente, recai sobre a pessoa do contribuinte formulador do pedido de ressarcimento, segundo dispõe o art. 373 do CPC, a seguir transcrito, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, por força do art. 15 do 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.

§ 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. (grifou-se)

Além do mais, dentro do princípio da cooperação no processo, mudança significativa introduzida pelo Novo Código de Processo Civil, as partes envolvidas na lide podem solicitar provas e buscá-las, sendo concebido o processo para todos os envolvidos, inclusive o juiz da causa. Contudo, não se pode interpretar referida diretriz como total transferência do ônus probatório.

Da mesma forma, o artigo 36 da Lei 9.784/99³, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, também atribui ao autor do feito ou do pedido o ônus da produção da prova constitutiva do seu direito.

Esse 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."

Por fim, no que tange o princípio da verdade material, um dos motivos que justifica a reforma do acórdão recorrido, oportuno ressaltar que não é papel deste colegiado recursal conceder infundáveis oportunidades para que o contribuinte transponha aos autos documentos e/ou informações que venham confirmar seu direito, digo isto pois entendo que tal concessão importaria em desrespeito aos prazos estabelecidos na legislação processual de regência.

Do exposto, pelo princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o julgador tem o poder-dever de buscar o esclarecimento dos fatos, adotando providências no sentido de conduzir o processo à busca da verdade real dos fatos. No entanto, 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.

Com base nessas considerações, tendo em conta que a recorrente não apresentou a documentação necessária à confirmação do direito creditório pleiteado/compensado, deve ser mantido o indeferimento integral do valor crédito pleiteado e a não homologação da compensação vinculada ao referido crédito.

IV – Da conclusão:

Por todo o exposto, voto no sentido de indeferir o pedido de realização de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

É como voto.

³ Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green