



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

Processo nº 16349.720110/2011-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.353 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.
Recorrente TIM CELULAR S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ARTIGO 170 DO CTN.

Em processos que decorrem da não-homologação de declaração de compensação, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deverá apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito (artigo 170, do CTN).

MOMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que seja apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo a prova ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em 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*", sob pena de preclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinho Oliveira Machado, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto).

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Por meio do Despacho Decisório de folhas 75 a 78, foi negada a homologação às compensações informadas nas seguintes Declarações de Compensação – Dcomp:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO			
PER/DCOMP	TIPO de Declaração	DATA DA DCOMP	VALOR COMPENSADO
12786.91616.140607.1.7.04-7183	Retificadora	14/06/2007	174.553,18
33534.79504.140607.1.7.04-0650	Retificadora	14/06/2007	141.597,94
01275.44788.140607.1.7.04-3035	Retificadora	14/06/2007	467.383,87
03467.11012.140607.1.7.04-3349	Retificadora	14/06/2007	16.368,72
29995.56082.140607.1.7.04-3201	Retificadora	14/06/2007	106.516,85
18382.17466.180607.1.3.04-4695	Original	18/06/2007	114.907,15
07531.55525.180607.1.3.04-1040	Original	18/06/2007	128.152,01
02415.63187.180607.1.3.04-6033	Original	18/06/2007	1.400.985,18
33995.79721.180607.1.3.04-0423	Original	18/06/2007	290.312,93
34251.58637.180607.1.3.04-5080	Original	18/06/2007	460.554,76
02717.21903.050109.1.3.04-0090	Original	05/01/2009	98.278,06
02399.63654.030209.1.3.04-6375	Original	03/02/2009	23.380,74
35620.37372.050309.1.3.04-3642	Original	05/03/2009	8.364,33
32707.18556.090909.1.7.04-8303	Retificadora	09/09/2009	10.554,80

O crédito informado refere-se a alegados pagamentos indevidos ou a maior da Cofins na importação de serviços (em 21.01.2005) e da Cide nas remessas ao exterior.

No Despacho Decisório, a autoridade administrativa recorrida revela que, com a finalidade de instruir a análise dos créditos informados, a interessada foi intimada a apresentar em 20 (vinte dias) documentos comprobatórios do crédito (f. 70 a 73). Todavia, tendo tomado conhecimento da intimação (AR, f. 74), a interessada não logrou apresentar os documentos solicitados.

Deste modo, foi denegada a homologação às compensações, com fulcro no art. 65 da IN RFB nº 900/2008 e art. 333 do Código de Processo Civil.

Irresignada, em 09/04/2012, a contribuinte encaminhou a manifestação de inconformidade de f. 81 a 91, na qual alega em síntese o seguinte:

No item intitulado “I - DA TEMPESTIVIDADE”, alega que foi intimada do Despacho Decisório no dia 08/03/2012, terminando o prazo legal em 09/04/2012, uma segunda-feira.

No item intitulado “II - DOS FATOS E DO DIREITO”, alega que, a partir do ano-calendário 2007, apurou diversos créditos de natureza tributária, decorrentes do recolhimento indevido de débitos de CIDE e de COFINS — Importação, relacionados a remessas realizadas a sociedades estrangeiras em decorrência de contratos de royalties, contratação de serviços técnicos e administrativos; que utilizou esses créditos em compensações informadas nas Dcomp acostadas aos presentes autos; que sua principal atividade é a prestação de serviços de telecomunicações e que para a adequada execução destas atividades tem a necessidade de contratar diversos serviços junto a empresas estrangeiras.

Revela que as remessas ao exterior estão sujeitas à incidência do IRRF e da CIDE, mas as bases de cálculos destes tributos não se confundem; que nos termos do § 3º, do art. 2º, da Lei nº 10.168/2000, a base de cálculo da Cide consiste nos valores efetivamente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior; que, por outro lado, a base impositiva do IRRF deve corresponder à base de cálculo da Cide agregada, ainda, de eventual reajustamento do rendimento bruto pago a residentes ou domiciliados no exterior, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiários (art. 725, RIR/99); que este reajustamento da base de cálculo do IRRF não se aplica à Cide.

Aduz que, neste contexto, apurou que houve recolhimentos indevidos de Cide, seja porque: (i) não correu o fato gerador da contribuição em questão; ou (ii) apurou-se base de cálculo maior do que aquela prevista no §3º, do artigo 2º, da Lei nº 10.168/2000, ao indevidamente incluir na base impositiva eventuais reajustamentos realizados em decorrência de cláusulas contratuais; que utilizou-se da autorização legal prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996 para promover a compensação de seus créditos líquidos e certos relativos à Cide, com débitos tributários; que estando assim demonstrada a liquidez e certeza dos créditos tributários de Cide impõe-se a homologação das compensações que realizou.

Alega que também devem ser homologadas as compensações realizadas pela Requerente com créditos de COFINS - Importação apurados em decorrência de recolhimentos realizados a maior; que por um lamentável equívoco acabou por apurar valores superiores aos efetivamente devidos; que em decorrência disso, promoveu o cálculo do montante indevidamente recolhido aos cofres públicos, e, utilizando-se do seu direito subjetivo à compensação de indébitos tributários,

transmitiu as Dcomp em questão para registrar a compensação de tais créditos com débitos de outros tributos federais de sua titularidade.

Assevera que para a realização das compensações com créditos de CIDE e de COFINS - Importação, a Requerente observou todas as disposições legais pertinentes, além de ter considerado os documentos que se prestam a registrar as relações jurídicas estabelecidas com as empresas estrangeiras e, ainda, as remessas realizadas ao exterior, sendo certo que tal documentação será devidamente apresentada às Autoridades Fiscais Federais, a fim de evidenciar ainda mais a manifesta certeza e a liquidez dos créditos que foram glosados por meio do despacho decisório ora atacado.

No item intitulado “III - DO PEDIDO”, requer que seja julgada totalmente procedente a presente manifestação de inconformidade; que, enquanto perdurar o julgamento da presente manifestação de inconformidade, requer a suspensão da exigibilidade dos débitos tributários vinculados ao presente processo administrativo, cuja compensação restou não homologada, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; que, por fim, protesta pela posterior juntada de documentos que tenham o condão de comprovar a liquidez e a certeza dos créditos que foram glosados por meio do despacho decisório ora atacado.

Em 20 de dezembro de 2017, através do Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº **07-41.115**, a 4ª Turma da DRJ/FNS por unanimidade de votos julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Entendeu a Turma que:

- ✓ A regular apresentação da manifestação de inconformidade tem o efeito de suspender a exigibilidade do débito objeto de compensação, conforme § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996;
- ✓ Cabe ao contribuinte, em sua defesa ao crédito, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito pretendido;
- ✓ Em relação à Cide, alega que houve recolhimentos indevidos de Cide, seja porque: (i) não correu o fato gerador da contribuição em questão; ou (ii) apurou-se base de cálculo maior do que aquela prevista no §3º, do artigo 2º, da Lei nº 10.168/2000, ao indevidamente incluir na base impositível eventuais reajustamentos realizados em decorrência de cláusulas contratuais;
- ✓ Se, de fato, não ocorreu o fato gerador da contribuição, ou houve erro na apuração da base de cálculo, a recorrente deveria identificar qual o fato gerador que não ocorreu e a base de cálculo errônea, anexando aos autos a escrituração contábil e fiscal que embasa as operações que efetivamente compõem a base de cálculo da contribuição, e demais documentos que poderiam ser utilizados para aferir a veracidade do alegado. Todavia, como isso não ocorreu, não restou comprovado o direito creditório alegado;

-
- ✓ Em relação ao suposto crédito de pagamento indevido de Cofins - importação, da mesma forma, a recorrente alega que incorreu em equívoco e realizou pagamentos a maior, mas não comprova o alegado. Não constam dos autos a identificação das operações que ensejaram o pagamento indevido, com a documentação que lastreia a operação e respectiva escrituração contábil e fiscal. Conclui-se, portanto, que não restou comprovado o direito creditório alegado;
 - ✓ No caso em questão, a recorrente não acostou aos autos documentos comprobatórios, nem depois da apresentação da manifestação de inconformidade, de modo que precluiu o direito de sua apresentação.

Em 21 de fevereiro de 2018, a empresa TIM CELULAR S.A. foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por via eletrônica, folhas 143.

Em 22 de março de 2018, folhas 144, a empresa TIM CELULAR S.A. ingressou com Recurso Voluntário, de folhas 158 à 180.

Foi alegado em resumo que:

- ✓ Preliminarmente, o v. Acórdão recorrido é manifestamente nulo, eis que incorre em violação do dever de busca pela verdade material e em flagrante preterição do direito de defesa da Recorrente;
- ✓ Ainda preliminarmente, o despacho decisório é completamente nulo, na medida em que a Fiscalização Federal não cumpriu o seu dever de investigação, conforme determina o artigo 142, do Código Tributário Nacional - CTN, o que acarreta flagrante prejuízo ao exercício do direito de defesa da Recorrente; e
- ✓ Liquidez e a certeza dos créditos de CIDE compensados pela Recorrente por meio dos PER/DCOMPs que deixaram de ser homologadas pela Fiscalização Federal, o que impõe a imediata reforma do v. acórdão recorrido, com a consequente extinção dos débitos compensados nos termos do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, serve o presente recurso voluntário para requerer que:

1. seja determinada a suspensão da exigibilidade dos pretensos débitos de CSLL não homologados, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, e conforme previsão constante do artigo 137, da Instrução Normativa RFB n 1.717/2017,
2. por ocasião do julgamento do presente feito, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do v. Acórdão nº 07-41.115, proferido pela 4ª Turma da DRJ/FNS, ora guerreado, sendo os autos devolvidos à instância de origem para que analisem o mérito da questão, com base nas presentes razões;

3. seja acolhida a nulidade do despacho decisório questionado, em virtude do descumprimento do dever de investigação por parte da Fiscalização Federal, em nítida inobservância ao disposto no artigo 142, do CTN, de modo que a operação de compensação realizada pela ora Recorrente surta o seu regular efeito até que a Fiscalização Federal cumpra o seu dever legal de apurar a real existência do respectivo direito creditório; e
4. caso não se entenda pela nulidade do v. Acórdão nº 07-41.115, proferido pela 4ª Turma da DRJ/FNS, seja este reformado, com a consequente homologação total das operações de compensação declarada por meio dos PER/DCOMP em questão e, consequentemente, o cancelamento dos débitos de CSLL em exigência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, via Aviso de Recebimento, em 21/02/2018 (folhas 143).

A TIM CELULAR S.A. ingressou com Recurso Voluntário em 22/03/2018, às folhas 144.

O Recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

No Recurso Voluntário foram alegados os seguintes pontos:

- ✓ O v. Acórdão recorrido é manifestamente nulo, eis que incorre em violação do dever de busca pela verdade material e em flagrante preterição do direito de defesa da Recorrente;
- ✓ O despacho decisório é completamente nulo, na medida em que a Fiscalização Federal não cumpriu o seu dever de investigação, conforme determina o artigo 142, do Código Tributário Nacional - CTN, o que acarreta flagrante prejuízo ao exercício do direito de defesa da Recorrente; e
- ✓ Liquidez e a certeza dos créditos de CIDE compensados pela Recorrente por meio dos PER/DCOMPs que deixaram de ser homologadas pela Fiscalização Federal.

Passa-se à análise.

- O V. ACORDÃO RECORRIDO É MANIFESTAMENTE NULO, PELA VIOLAÇÃO DO DEVER DE BUSCA PELA VERDADE MATERIAL E EM FLAGRANTE PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

É alegado às folhas 07 do Recurso Voluntário:

É completamente nulo o Despacho Decisório em questão, que deixou de homologar integralmente a operação de compensação realizada pela Recorrente.

Isto porque, no presente caso, a Fiscalização Federal não cumpriu a sua obrigação legal de apurar a real existência do direito de crédito postulado pela Recorrente (busca da verdade material).

Com efeito, bastava intimar a Recorrente para apresentar documentação comprobatória do crédito utilizado na compensação em questão, como, por exemplo, a DIPJ que refletia o valor do crédito apurado mas a Fiscalização Federal preferiu não homologar a operação de compensação em questão, valendo-se apenas da análise da DCTF.

Conclui-se, portanto, que as Autoridades Fiscais agiram em desconformidade com as determinações legais a que está submetida no exercício da sua função profissional, em especial ao artigo 142, do CTN, in verbis.

(...)

O Acórdão nº 07-41.115, de 20 de dezembro de 2017, às suas folhas 04 e 05, assim aborda o tema:

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao impugnante, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Já nos casos de utilização de direito creditório pelo recorrente, entretanto, o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição do recorrente a demonstração da efetiva existência deste. O Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/72, estabelece, em seu art. 373, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Para tanto, transcreve-se trecho da decisão do Acórdão 3302-005.037, de 30 de janeiro de 2018;

*Por oportuno registre-se que o processo administrativo . fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, prescreve em seu art. 9º que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis** à comprovação do ilícito.*

*Já o art. 16, III, do citado diploma legal estabelece que a impugnação mencionará [os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **as razões e provas que possuir**].*

Observa-se que a norma acima destacada é clara ao estabelecer o momento processual a serem carreadas as provas aos autos, pelo contribuinte, a fim de subsidiar o julgador com os elementos probatórios que possibilitem a livre convicção motivada na apreciação das provas dos autos, conforme é assegurado pelo ¹art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972.

*No presente caso, como já demonstrado, o contribuinte deixou de apresentar quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, **documento comprobatório** quanto aos créditos pleiteados.*

Quanto ao ato de provar pondera ²Fabiana:

Mediante a atividade probatória compõe-se a prova, entendida como fato jurídico em sentido amplo, que é o relato em linguagem competente de evento supostamente acontecido no passado, para que, mediante a decisão do julgador, constitua-se o fato jurídico em sentido estrito, desencadeando os correspondentes efeitos.

(...)

Nestas condições, em que a exigência do crédito tributário deve se pautar pelo princípio da verdade material, com base no mesmo princípio dever apurado o crédito reclamado pela Recorrente, razão pela qual a ela deve ser reconhecido o direito de trazer aos autos do presente processo, mesmo em sede de Recurso Voluntário, os documentos fiscais e contábeis que

demonstram a sua existência, para seja homologada a compensação por ela realizada.

Juntamente com suas razões recursais a Recorrente carrou aos autos os seguintes documentos para comprovar seu pretense direito: (i) PER/DCOMP; (ii) Comprovantes de arrecadação; e (iii) planilhas e livros diário geral.

Entretanto, constata-se que no recurso interposto pela Recorrente não há uma linha argumentativa demonstrando a composição/origem do crédito perseguido pelo contribuinte, limitando, suas alegações, apenas em relação ao direito de juntar documentos em sede recursal.

Ora, caberia a Recorrente explicitar, ainda que de forma concisa, a composição/origem do crédito e, apontar quais documentos dão suporte às suas alegações, nada neste sentido foi realizado pela Recorrente.

Ressalta-se que o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC³). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, a manutenção do débito é medida que se impõe.

Deste modo, torna-se imprestável os documentos juntados pela Recorrente para o fim de comprovar o direito ao crédito, motivo pelo qual os demais Conselheiros acompanharam a i. ilustre Relatora pelas conclusões.

Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Da mesma forma, o entendimento esposado comunga com aquele trazido pelo Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

- O DESPACHO DECISÓRIO É COMPLETAMENTE NULO, NA MEDIDA DE QUE A FISCALIZAÇÃO FEDERAL NÃO CUMPRIU O SEU DEVER DE INVESTIGAÇÃO

É alegado às folhas 08 do Recurso Voluntário:

É completamente nulo o Despacho Decisório em questão, que deixou de homologar integralmente a operação de compensação realizada pela Recorrente.

Isto porque, no presente caso, a Fiscalização Federal não cumpriu a sua obrigação legal de apurar a real existência do direito de crédito postulado pela Recorrente (busca da verdade material).

Nesse ponto, observe-se que a DCTF é declaração com atributo de confissão de dívida (§ 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984), a qual, para ser desconstituída, também não prescinde da apresentação da competente escrituração e dos documentos que a acobertam. O mesmo se diga em relação a DCOMP que, a teor do art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, constitui confissão de dívida.

Assim, a prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). ” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - 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 refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

Importante registrar que o tratamento do Pedido de Restituição transmitido pela contribuinte se deu de forma eletrônica, de modo que a verificação dos dados informados no respectivo PER/DCOMP (no caso, Pedidos de Restituição) foi realizada também de forma eletrônica, cotejando-os com os demais dados informados pela contribuinte à Receita Federal

em outras declarações, bem como com outras bases de dados desse órgão (pagamentos etc), resultando no Despacho Decisório em discussão.

O PER/DCOMP se presta a formalizar o encontro de contas entre a contribuinte e a Fazenda Pública, por iniciativa do primeiro, a quem cabe a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, ao passo que à Administração Tributária compete a necessária verificação dessas informações no mesmo sistema e a sua validação, via de regra, através do mesmo mecanismo, no prazo de 5 (cinco) anos.

- LIQUIDEZ E A CERTEZA DOS CRÉDITOS DE CIDE COMPENSADOS PELA RECORRENTE POR MEIO DOS PER/DCOMPS QUE DEIXARAM DE SER HOMOLOGADAS PELA FISCALIZAÇÃO FEDERAL.

É alegado às folhas 10 do Recurso Voluntário:

Como cediço, a Recorrente é uma sociedade de ações com capital fechado, cuja principal atividade é a prestação de serviços de telecomunicação, tanto Serviço Móvel Pessoal — SMP, quanto Serviço Telefônico Fixo Comutado — STFC, em todas as modalidades, isto é: local, longa distância nacional e longa distância internacional.

Assim é que, para a adequada execução das suas atividades operacionais, impõe-se à Recorrente a necessidade de contratar diversos serviços junto a empresas estrangeiras.

Nesse contexto, em decorrência das relações jurídicas estabelecidas com as empresas estrangeiras, surge para a Recorrente a obrigação legal de promover o pagamento de diversos tributos federais, quais sejam: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF, Contribuição ao PIS - Importação, COFINS - Importação, e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE.

Também é alegado às folhas 14 e 15 do Recurso Voluntário:

Nesse contexto, ao longo do ano de 2007, a Recottente promoveu a apuração dos recolhimentos de CIDE por ela realizados indevidamente, seja porque:

(i) não ocorreu o fato gerador da contribuição em questão; e

(ü) apurou-se a base de cálculo maior que aquela prevista no §3º, do artigo 2º, da Lei nº 10.168/2000, ao indevidamente incluir na base impositiva eventuais reajustamentos realizados em decorrência de cláusulas contratuais.

Dessa forma, resta demonstrada a liquidez e a certeza dos créditos de CIDE compensados pela Recorrente por meio dos PER/DCOMPS que deixaram de ser homologadas pela Fiscalização Federal, o que impõe a imediata reforma do v. acórdão recorrido, com a consequente extinção dos débitos compensados nos termos do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Mas não é só. Também devem ser homologadas as compensações realizadas pela Recorrente com créditos de COFINS - Importação apurados em decorrência de recolhimento por ela realizados a maior.

Por fim, conclui às folhas 17 do Recurso Voluntário:

Ocorre que a não homologação da compensação em comento decorre exclusivamente de erro formal no que se refere a inconsistências na apuração dos montantes devidos a título de CIDE e COFINS — Importação. E, diante desses equívocos, apuráveis de ofício, a Fiscalização Federal possui o dever de retificá-los, justamente para evitar o surgimento de cobranças indevidas, em atenção à orientação contida no artigo 147, § 2º, do CTN, in verbis’.

(...)

Resta evidente, portanto, que a não homologação das compensações em comento decorre exclusivamente de erro formal no que se refere à apuração dos valores efetivamente devidos a título de CIDE e COFINS - Importação.

Todavia, tal erro não deveria prejudicar a Recorrente, razão pela qual se impõe a reforma do despacho decisório em questão, em consonância ao pacificado entendimento de que erro cometido pelo contribuinte não tem o condão de legitimar a ocorrência de fato gerador, com a consequente exigência de recolhimento dos tributos, por parte das Autoridades Fiscais.

folhas 05: O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim trata o assunto, às suas

Se, de fato, não ocorreu o fato gerador da contribuição, ou houve erro na apuração da base de cálculo, a recorrente deveria identificar qual o fato gerador que não ocorreu e a base de cálculo errônea, anexando aos autos a escrituração contábil e fiscal que embasa as operações que efetivamente compõem a base de cálculo da contribuição, e demais documentos que poderiam ser utilizados para aferir a veracidade do alegado. Todavia, como isso não ocorreu, não restou comprovado o direito creditório alegado.

Em relação ao suposto crédito de pagamento indevido de Cofins - importação, da mesma forma, a recorrente alega que incorreu em equívoco e realizou pagamentos a maior, mas não comprova o alegado. Não constam dos autos a identificação das operações que ensejaram o pagamento indevido, com a documentação que lastreia a operação e respectiva escrituração contábil e fiscal. Conclui-se, portanto, que não restou comprovado o direito creditório alegado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, o entendimento que prevaleceu no Acórdão **3401-003.542**, de 09/06/2017, da relatoria do Eminentíssimo Relator Augusto Fiel Jorge Doliveira:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

A questão a ser decidida pelo Colegiado no processo ora em julgamento diz respeito ao direito probatório em pedido de restituição com declaração de compensação.

Como regra, o artigo 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. A respeito, comenta a doutrina: "compete, em regra, a cada uma das partes o ônus de fornecer os elementos de prova das alegações de fato que fizer. A parte que alega deve buscar os meios necessários para convencer o juiz da veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão/exceção, afinal é a maior interessada no seu reconhecimento e acolhimento".⁷

Nessa linha, a Lei nº 9.784/1999, que regula os processos administrativos federais, determina: "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 art. 37 desta Lei". (grifos nossos)

Assim, como esse Colegiado já teve a oportunidade de decidir, "o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário, no qual cabe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, e em processos relativos a pedidos de ressarcimento e compensação, em que cabe ao contribuinte provar o seu direito de crédito". (Acórdão nº 3401-003.204; Data da Sessão: 23/08/2016; Relator: Augusto Fiel Jorge d'Oliveira)

Quanto ao momento de produção de prova, seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que seja apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo a prova ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em 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", sob pena de preclusão.

Dessa maneira, no presente processo, que trata de declaração de compensação, o ônus da prova cabe à Recorrente, sendo que o momento adequado para a apresentação das razões de fato e de direito, com amparo em toda prova necessária para tanto, se dá por ocasião do protocolo de sua Manifestação de Inconformidade ao despacho eletrônico que não homologou a compensação.

O fundamento para a negativa do pedido foi a não retificação da DCTF pela Recorrente, o que implicou uma coincidência entre valores devidos e pagos a título de COFINS. Assim, não

identificou a Administração Tributária qualquer pagamento a maior ou indébito a ser restituído ou compensado.

Na linha do que vem decidindo o CARF, a retificação de DCTF não é condição para a homologação de compensação, sendo, na realidade, necessário que o indébito esteja devidamente provado.

Assim, uma vez não homologada a compensação da Recorrente, caberia a ela, na apresentação de sua Manifestação de Inconformidade, demonstrar o indébito, o que poderia ser feito, inicialmente, com a exposição do valor que foi pago e do que, a seu entender deveria ter sido pago, a gerar a diferença. Segundo, as razões de fato ou de direito que levam a conclusão de que os valores efetivamente pagos o foram de forma indevida. Terceiro, a juntada da documentação comprovando a ocorrência do indébito, o que, a depender do caso, exigiria documentos contábeis, notas fiscais etc.

Porém, em sua Manifestação de Inconformidade, para sustentar o seu direito de crédito, a Recorrente alega apenas o seguinte:

A Impugnante, ao calcular o quantum debeatur da exação, utilizou-se de base de cálculo com valores que indevidamente a integravam, ou seja, de base de cálculo ampliada.

Incluiu nesta base de cálculo, não só a receita decorrente de seu faturamento, ou seja, de suas vendas, mas sim as demais receitas que não devem compô-lo.

Para tanto, utilizou-se de algumas teses tributárias já julgadas pelo Supremo Tribunal Federal de forma favorável aos contribuintes, a exemplo a ampliação da base de cálculo por alterar o conceito de faturamento, a exclusão da base de cálculo de determinadas despesas, etc.

Por esta razão é que postulou a restituição/compensação do valor que pagou a maior desta exação.

Como se verifica, a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o seu direito de crédito.

Muito embora não tenha citado qualquer fundamento legal ou os precedentes nos quais teriam sido apreciadas a tese jurídica que ampararia o seu direito de crédito, a Recorrente parece estar se referindo à declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235, pelo Supremo Tribunal Federal ("STF"), que depois reconheceu a repercussão geral da questão constitucional nos RE nº 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG.

Sem adentrar na ausência de exposição pela Recorrente do fundamento legal e regulamentar que autorizaria a aplicação de tal entendimento ao seu caso concreto, a possibilitar a apresentação de sua declaração de compensação, haja vista que nem toda declaração de inconstitucionalidade pelo STF permitirá a compensação tributária (artigo 43, parágrafo 3º, alínea f, da Instrução Normativa nº 900/2008), percebe-se que a

Recorrente não se preocupa em conferir liquidez e certeza ao direito de crédito alegado.

Ainda que se admita que o fundamento do direito de crédito seja a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998 e que tal fundamento seja aplicável à Recorrente, essa alegação, por si só, não justifica o direito de crédito. A Recorrente deveria demonstrar que efetivamente realizou o recolhimento de COFINS a maior, sobre uma receita que não poderia se sujeitar à tributação, pela apresentação de demonstrativo das receitas apuradas naquele mês, identificação das receitas que foram incluídas indevidamente, com o suporte contábil e documentação fiscal correspondente. Contudo, nada disso foi apresentado, nem o valor que, foi pago a maior e outros elementos, ainda que incompletos, que pudessem servir de princípio de prova.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente procura desenvolver aquilo que havia afirmado na Manifestação de Inconformidade, dessa vez, citando o dispositivo declarado inconstitucional e identificando os precedentes, e inova, em contrariedade ao que antes havia informado sobre a origem do crédito. O direito de crédito não mais seria em razão da inconstitucionalidade de dispositivo da Lei nº 9.718/1998, mas também em razão da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, argumento que já nem poderia ser conhecido, em razão dos efeitos da preclusão (artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972).

De qualquer maneira, novamente, a Recorrente se limita a indicar a tese jurídica de forma geral, sem expor, no seu caso concreto, a origem do crédito, que operações realizou, em que valor, o que foi indevidamente incluído na base de cálculo, e também não apresenta qualquer documentação que pudesse dar suporte ao direito de crédito alegado.

Portanto, a declaração de compensação apresentada pela Recorrente, sem qualquer prova da origem do crédito, não pode prosperar, estando correta a decisão recorrida na manutenção da não-homologação, em perfeita harmonia com o disposto nos artigos 170 do CTN, e 74 da Lei nº 9.430/1996, que prevêem como requisito para a compensação tributária a existência de crédito líquido e certo.

Por fim, quanto à questão prejudicial levantada pela Recorrente, de nulidade do despacho decisório, penso que deve ser rejeitada. A Recorrente alega que sua fundamentação não seria adequada e não permitiria conhecer os motivos da não-homologação. Porém, apesar de o despacho ser objetivo, o mesmo permite a compreensão dos motivos para a não-homologação, não se verificando qualquer prejuízo à defesa da Recorrente.

Assim, considerando válido o despacho decisório que gerou o presente processo, devidamente enfrentada a questão essencial para o julgamento da lide, quanto à prova do direito de crédito, e não sendo as demais alegações levantadas pela Recorrente capazes de superar a ausência de prova do direito de crédito e a afastar a decisão que manteve a não-homologação da

compensação, proponho ao Colegiado negar provimento ao Recurso Voluntário.

Diante de tudo que foi exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso do Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.