



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.912689/2009-51
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.558 – 3ª Turma
Sessão de 09 de outubro de 2013
Matéria Compensação PIS/COFINS - ônus da prova
Recorrente DATAREY SERVICOS DE INFORMATICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/11/2004

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA.

A síntese da distribuição do ônus da prova é muito fácil de compreender. Todo aquele que demandar alguém tem o dever de provar o direito objeto de sua demanda. No caso de auto de infração, cabe ao Fisco demonstrar as razões de fato e de direito que embasam a acusação fiscal. De outro lado, nos pedidos de repetição de indébito, incumbe ao sujeito passivo a prova do pagamento indevido ou a maior que o devido. À mingua de prova do direito alegado, deve-se de indeferir o direito pleiteado.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Daniel Mariz Gudiño, Rodrigo da Costa

Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação transmitida pela Contribuinte com amparo em suposto pagamento a maior do PIS.

A unidade de origem indeferiu o pleito. Fundamentou que o pagamento informado como efetuado a maior encontrava-se integralmente utilizado na amortização de débito da contribuinte. A identificação do pagamento, bem como sua utilização na amortização de débito da contribuinte, foram informadas em demonstrativo que acompanha o Despacho Decisório.

A contribuinte contestou a decisão proferida no Despacho Decisório, esclarecendo que na data do envio do PER/DCOMP ainda não havia transmitido a DCTF retificadora, que aponta a existência do crédito oriundo do pagamento a maior. Informou que esta providência teria sido tomada em 27 de maio de 2009 e anexou as vias referentes aos créditos, juntamente com o recibo de entrega da DCTF retificadora.

A DRJ em Brasília (DF) julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Ao recurso voluntário interposto foi negado provimento, nos termos do Acórdão 3801-001.577, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/11/2004

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA DCTF.

A simples retificação de DCTF não é elemento de prova suficiente para aferir a liquidez e certeza do direito creditório.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INCERTO.

A compensação não pode ser homologada quando o sujeito passivo não comprova a origem de seu direito creditório.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/11/2004

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Recurso Voluntário Negado.

Inconformado, o sujeito passivo apresenta recurso especial, onde, em apertada síntese, reedita os mesmos argumentos expendidos no recurso especial.

O especial do sujeito passivo foi por mim admitido.

Regularmente científica do apelo do sujeito passivo, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, defendendo a manutenção do acórdão vergastado, pois, segundo entende, *uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública, passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a questão trazida a debate gira em torno da questão do ônus da prova do direito pleiteado, e tem como pano de fundo o princípio da verdade material, a preclusão para apresentação de prova, e, também, o alcance da retificação da DCTF, se suficiente para demonstrar o direito pleiteado.

A recorrente defende *que, em face do princípio da verdade material, a qualquer tempo pode trazer novas provas, e que a Fazenda Nacional não deve ficar adstrita às provas trazidas pelas partes, devendo fazer perícias e realizar diligências para descobrir a verdade dos fatos.*

Inicialmente, deve-se perquerir a quem incumbe o ônus da prova. A resposta a essa questão encontra-se muito bem definida no Código de Processo Civil, mais precisamente no art. 333 que assevera:

Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

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

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

Na realidade, esse artigo nada mais representa do que a positivação do princípio geral de direito, segundo o qual, o ônus da prova recai sobre aquele que alega. Desde Roma já se conhecia esse princípio, verbalizado no brocado, alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

A síntese da distribuição do ônus da prova, é muito fácil de compreender: todo aquele que demandar alguém tem o dever de provar o direito objeto de sua demanda. No caso de auto de infração, cabe ao Fisco demonstrar as razões de fato e de direito que embasam a acusação fiscal. De outro lado, nos pedidos de repetição de indébito, incumbe ao sujeito passivo a prova do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Sobre a necessidade de as partes produzirem as provas necessárias à formação da convicção do julgador, preciosas as palavras do Conselheiro Gilson Rosenburg Filho, em julgamento de caso análogo ao aqui em debate.

“Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória. A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.”

Em outro giro, ao contrário do que quer fazer parecer a defesa, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não serve para inverter o ônus da prova, tampouco dispensa o demandante de provar o direito alegado.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo Civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Tampouco altera o papel a ser desempenhado pelas partes. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Outro ponto que merece ser visitado é o do momento oportuno para a prática dos atos processuais pelas partes.

Primeiramente, deve-se responder à questão processual, qual seja, a da aplicabilidade ou não, nas instâncias administrativas, das preclusões consumativa, e, também, da temporal.

O processo é o meio pelo qual o indivíduo busca resolver determinado conflito de interesses. Existem situações que podem comprometer o andamento processual, como, por exemplo, a perda do prazo da apresentação de recurso, a não compatibilidade de um ato processual com outro já existente, ou até, a repetição de um ato já praticado. Para que esses tipos de irregularidades não ocorram, tem-se o instituto chamado preclusão.

A doutrina, em sua grande maioria, baseada nas lições de Giuseppe Chiovenda, classifica a preclusão como sendo a perda da faculdade de praticar determinado ato processual.

*Segundo LUIZ GUILHERME MARINONI, "... a preclusão consiste – fazendo-se um paralelo com figuras do direito material, como a prescrição e a decadência – na perda de "direitos processuais", que pode decorrer de várias causas. Assim como acontece com o direito material, também no processo a relação jurídica estabelecida entre os sujeitos processuais pode levar à extinção de direitos processuais, o que acontece, diga-se, tão freqüentemente quanto em relações jurídicas de direito material. A preclusão é o resultado dessa extinção, e é precisamente o elemento (aliado à ordem legal dos atos, estabelecida na lei) responsável pelo avanço da tramitação processual." (MARINONI, Luiz Guilherme. Manual do Processo de Conhecimento, *cit.*, p. 665.)*

Diversos são os artigos do Código de Processo Civil que tratam desse instituto, a exemplo dos arts. 183¹ e 245². A preclusão pode ser temporal, lógica e ou consumativa, e, ainda a *pro judicato*.

Diante dessas considerações, podemos conceituar a preclusão como sendo a extinção do direito processual em virtude do decurso do prazo (preclusão temporal); da prática incompatível com aquele que é facultado pela lei (preclusão lógica); e da própria prática do ato facultado pela lei (preclusão consumativa). Considera-se, assim, que a natureza jurídica da preclusão seja um mero efeito jurídico.

A preclusão temporal é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em razão de haver exaurido o prazo fixado na lei. Como exemplo, pode-se citar a não apresentação da impugnação de lançamento no prazo de 30 dias a contar da ciência do lançamento tributário. Assim, a peça impugnatória não poderá ser apresentada no trigésimo primeiro dia, visto que já ocorreu a preclusão.

O já citado art. 183 do Código de Processo Civil menciona justamente tal consequência, evitando que a parte pratique um ato processual após aquele prazo fixado na lei. Isso seria uma forma de evitar a demora do processo, respeitando, assim, o Princípio da Celeridade Processual.

A preclusão lógica é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude da não compatibilidade de um ato com outro já realizado. Por exemplo: o sujeito passivo, ao ser notificado do lançamento fiscal, faz a confissão da dívida e entra com pedido de parcelamento do débito, logicamente, concordou com o lançamento fiscal. Em seguida, impugna esse lançamento. Ora, se concordou com a dívida e entrou com o pedido de parcelamento do débito, com que finalidade impugna a exigência fiscal? Como o próprio nome já diz, a lógica seria a não impugnação.

Já a preclusão consumativa é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em razão de já haver ocorrido a oportunidade para tanto. Por exemplo: o autuado apresentou a impugnação de lançamento no vigésimo nono dia. No dia seguinte, viu que se esquecera de mencionar um fato e tenta apresentar aditar a impugnação. Tal aditamento não poderá ser praticado em virtude da já apresentada impugnação anterior. Uma vez praticado o ato processual, não poderá ser mais uma vez oferecido, haja vista a existência do instituto da preclusão consumativa. Esta preclusão decorre do princípio da eventualidade, positivado no art. 300º do CPC. Por esse princípio, o momento processual oportuno para apresentação de TODA matéria de defesa, circunscreve-se ao prazo de apresentação, no processo administrativo fiscal, da impugnação de lançamento.

O Princípio da Eventualidade deve ser observado pelo autuado, quando da apresentação de sua impugnação, pois, caso não alegue TODA matéria de defesa em tal ocasião, ocorrerá a denominada preclusão consumativa, ou seja, não lhe será lícito, após o prazo de apresentação de contestação, alegar matéria que deveria ter alegado na impugnação⁴⁵.

Anote-se, por oportuno, que o princípio da eventualidade deve ser interpretado com o princípio da impugnação específica, enunciado no art. 302 do CPC. Por tal princípio, caberá ao acusado impugnar todos os fatos, um a um, aduzidos pelo Autor. Sobre aquele não impugnado incidirão os efeitos da revelia, e, por conseguinte, o ônus processual respectivo.

Convém consignar o escólio dos ilustres juristas Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery, ao tecer considerações acerca do instituto da preclusão consumativa, ao comentarem o artigo 183 do Código de Processo Civil. Vejamos:

4. Preclusão consumativa. Diz-se consumativa a preclusão, quando a perda da faculdade de praticar o ato processual decorre do fato de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, isto é, de o ato já haver sido praticado e, portanto, não pode tornar a sé-lo. Exemplos: a) se a parte apelou no 3º dia do prazo, já exerceu a faculdade, de sorte que não poderá mais recorrer ou completar seu recurso, mesmo que ainda não se tenha esgotado o prazo de 15 dias; b) se o réu contestou no 10º dia de prazo, não pode reconvir, ainda que dentro do prazo da resposta, porque a reconvenção deve ser ajuizada simultaneamente com a contestação (CPC 299): apresentada esta, a oportunidade para ajuizar reconvenção já terá ocorrido; c) se a parte recorreu no 10º dia do prazo, já exerceu a faculdade de modo que não poderá efetuar posteriormente o preparo, pois a lei exige que este seja feito juntamente com a interposição do recurso (CPC 511). Normalmente a preclusão consumativa ocorre quando se trata de ato complexo, isto é, de mais de um ato processual que devam ser praticados simultaneamente, na mesma oportunidade.

De todo o exposto, pode-se concluir que a preclusão pode ser conceituada como a perda da faculdade de praticar determinado ato processual. Assim, um dos efeitos desse instituto será justamente a extinção do direito de praticar o ato processual, funcionando como força motriz que impulsiona o processo ao seu destino final, que é o provimento jurisdicional.

A grande importância, pois, da preclusão no ordenamento jurídico brasileiro, é evitar que os atos processuais sejam feitos fora dos prazos previstos na lei; que sejam incompatíveis com outros atos já existentes; e que sejam repetidos de forma indevida.

Após essa breve explanação sobre o instituto da preclusão e dos princípios da eventualidade e da impugnação específica, voltemos aos autos.

Como relatado pela decisão recorrida, foi identificado pelos sistemas de processamento de dados da RFB que o crédito que o sujeito passivo pretendia compensar nestes autos havia sido utilizado para pagamento de outro débito e PER/DCOMP, de modo que não existia crédito disponível para efetuar a compensação objeto da atual lide. Em razão dessa constatação, foi emitido despacho decisório no sentido de não homologar a compensação aqui em debate.

Após ser cientificado da denegação de seu pleito compensatório é que o sujeito passivo apresentou DCTF retificadora, pertinente ao crédito do suposto pagamento a maior.

A meu sentir, o momento próprio para o sujeito passivo demonstrar o crédito passível de repetição era o do ato de protocolização do pedido, pois, ao autor cabe demonstrar os fatos constitutivos de seu direito, não o fazendo no momento apropriado, preclui do direito de o fazer. Poder-se-ia até admitir que o fizesse posteriormente ao protocolo do pedido, mas não após a decisão. Repare que a fase instrutória, onde devem ser produzidas as provas, em todos os ramos processuais, tanto administrativo quanto judicial, dá-se antes da decisão ou da sentença. isso porque, como dito linhas acima, as partes têm o momento certo para praticar seus atos processuais sobre pena de preclusão, que funciona como força motriz que impulsiona o processo ao seu destino final, evitando que os atos processuais sejam feitos fora dos prazos previstos na lei; que sejam incompatíveis com outros atos já existentes; e que sejam repetidos de forma indevida. Ora, no caso sob exame, incorreu-se em duas preclusões: **a consumativa**, pois ao apresentar o pedido, a recorrente exauriu sua participação nesta fase processual. Por conseguinte não poderia mais revisitá-la, ainda que para carrear provas aos autos; **e a temporal**, haja vista que a retificadora da DCTF que poderia representar indício do direito pleiteado, só foi apresentada após a fase instrutória.

Sobre o tema o Superior Tribunal de Justiça, tratando de matéria processual análoga, posicionou-se da seguinte forma:

"Preclusão Consumativa. Complementação do recurso. Ao interpor recurso, a parte pratica ato processual, pelo qual consuma o seu direito de recorrer e antecipa o dia ad quem do prazo recursal (caso o recurso não tenha sido interposto no último dia do prazo). Por conseguinte, não pode, posteriormente, 'complementar' o recurso, 'aditá-lo', ou 'corrigi-lo', pois já se operou a preclusão consumativa (STJ-RT 745/197)." (Destaques no original)."

Repõe-se que as alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazer posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Por derradeiro, mas não menos importante, deve-se perquirir sobre os efeitos da declaração retificadora da DCTF, apresentada a destempo pelo sujeito passivo.

A retificadora, regra geral, tem o efeito de substituir a declaração original, quando apresentada ao tempo de produzir os efeitos que dela se espera. Todavia, como todo e qualquer declaração, precisa ser calçada em provas que lhe confira legitimidade e verossimilhança. O que não é o caso dos autos, pois além haver sido apresentada após o despacho decisório haver apontado a ausência de crédito a compensar, pois o suposto indébito havia sido alocado para extinguir outro débito declarado pelo sujeito passivo, a retificadora não veio arrimada em documento fiscal ou contábil referente ao fato gerador (auferimento de receita) do seu pretenso crédito.

Assim, como bem se consignou no acórdão recorrido, *a simples apresentação de uma declaração retificadora não produz os efeitos pretendidos pela interessada, visto que seu crédito não goza de liquidez e certeza.*

Registre-se, por oportuno, que a recorrente teve oportunidade de comprovar o seu direito creditório, mas não o fez, limitando-se a apresentar *demonstrativo da compensação, uma demonstração de resultado para efeito de suspensão/redução de IRPJ/CSLL, período base de 01/01/2005 a 31/10/2005, e o Livro Diário do período de apuração de outubro de 2005.*

Releva ainda transcrever excerto do acórdão recorrido, para arrimar este voto. Sem esquecer as devidas homenagens, com a palavra o Nobre Relator, o Conselheiro Flávio de Castro Pontes:

“Destaco que os lançamentos colacionados no Livro Diário não fazem quaisquer referências à composição da base de cálculo do período de apuração do suposto pagamento a maior. Os lançamentos referem-se à apropriação dos créditos no mês outubro de 2005.

Destarte, verifica-se que a recorrente não apresentou qualquer documento fiscal ou contábil referente ao fato gerador (auferimento de receita) do seu pretenso crédito, de sorte que o pedido de compensação nos moldes requeridos não deve ser homologado.

Com efeito, a simples apresentação de uma declaração retificadora não produz os efeitos pretendidos pela interessada, visto que seu crédito não goza de liquidez e certeza.

Convém ressaltar que não há óbice legal para a retificação da DCTF após a emissão do despacho decisório, porém a simples retificação deste documento não é elemento de prova suficiente para aferir a liquidez e certeza do direito creditório.

Além do mais, o art. 333 do Código de Processo Civil preceitua que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito. Ora, tendo alegado que efetuou pagamento a maior de Contribuição, a recorrente tinha por obrigação legal de colacionar ao processo administrativo os respectivos documentos comprobatórios que sustentariam seu direito.

*Pertinente é a colocação de Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart sobre o ônus da prova in **Manual do processo de conhecimento**. 5 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 271:*

A produção de prova não é um comportamento necessário para o julgamento favorável. Na verdade, o ônus da prova indica que a parte que não produzir prova se sujeitará ao risco de um julgamento desfavorável. Ou seja, o descumprimento desse ônus não implica, necessariamente, um resultado desfavorável, mas no aumento do risco de um julgamento contrário [...] (grifo do original)

Consigne-se que o artigo 170 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional) estabelece como requisito para a compensação que o crédito seja líquido e certo, in verbis:

‘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 vencendos, do sujeito passivo contra a Fazenda.’ (grifou-se)

No caso em discussão, o direito creditório não se apresentou líquido e certo, pois a requerente não o comprovou por meio de provas documentais hábeis, em especial, demonstração da base de cálculo do período de apuração em que se apurou, em tese, um pagamento a maior. É preciso insistir no fato de que a simples retificação de DCTFs é insuficiente para se comprovar o direito creditório.

Quanto ao princípio da verdade material, é importante salientar que o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a prova documental tem que ser apresentada na impugnação, salvo os casos expressos abaixo mencionados:

§ 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)

Assim sendo, a lei estabelece o momento de apresentação da prova documental, qual seja, a interposição da manifestação de inconformidade. In casu, a recorrente não alegou uma das exceções do aludido dispositivo, portanto precluiu o seu direito de produção de prova documental.

A propósito, Maria Teresa Martinez López e Marcela Cheffer Bianchini no artigo Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal em A Prova no Processo Tributário – São Paulo: Dialética, 2010, p. 51, esclarecem:

(...) O devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. O processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.

O artigo 16 do PAF, em seu parágrafo 4º, estabelece limitações à atividade probatória do administrado ao determinar que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que restar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente. (grifou-se)

Em resumo, o direito creditório não restou comprovado”.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres