



**Processo nº** 10820.900174/2012-16

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 3002-001.659 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Turma Extraordinária

**Sessão de** 09 de dezembro de 2020

**Recorrente** AGROPECUARIA ESTRELA DO CEU LTDA

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 30/04/2009

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do Despacho Decisório não é condição para a homologação das compensações. Contudo, a referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar o crédito. É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro e Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduz-se o relatório do Acórdão recorrido:

*"Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra não homologação de compensação declarada por meio eletrônico (PER/DCOMP), relativamente a um crédito de Contribuição para o PIS/Pasep, que teria sido recolhido a maior no período de apuração vencido em 31/03/2009, cujo valor original é de R\$6.142,91.*

*A DRF de Araçatuba, SP, por meio de despacho decisório de fl. 42, não homologou a compensação declarada porque o pagamento a maior ou indevido indicado no PER/DCOMP havia sido integralmente utilizado na quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

*A interessada ingressou com manifestação de inconformidade de fls. 02 a 12, alegando, em síntese, que:*

- 1. A requerente sofreu uma desapropriação de parte substancial de seu imóvel por ato ilícito cometido pela CESP e que ensejou o recebimento de indenização;*
- 2. A ação ajuizada pela requerente foi julgada procedente e em 19/08/2004 as partes se compuseram para determinar o final da execução da sentença favorável à requerente, de modo que a indenização devida em virtude da desapropriação foi fixada em 1 milhão de reais.*
- 3. Sobre os valores recebidos e contabilizados, a requerente calculou e recolheu tempestivamente os tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL) e sobre a receita (PIS e Cofins) no mês de abril de 2009, conforme Darf anexos;*
- 4. Em outubro do mesmo ano a requerente tomou conhecimento de que os valores recebidos a título de indenização por desapropriação não são tributáveis e, em razão disto, procedeu à compensação dos valores anteriormente pagos;*
- 5. O caráter jurídico da desapropriação indireta é o mesmo da desapropriação direta e, portanto, no plano tributário, deve ter tratamento igual;*
- 6. Os valores relativos à indenização por desapropriação não integram a base de cálculo das contribuições devidas ao PIS/Pasep e Cofins, fato fundamentado em numerosa jurisprudência do CARF e dos tribunais superiores (STF e STJ)."*

Em sequência, analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Data do fato gerador: 31/03/2009*

**DÉBITO CONFESSADO EM DCTF. INEXISTÊNCIA DE DIREITO CREDITÓRIO.**

*Os valores declarados em DCTF, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, constituem confissão de dívida. Inexiste direito creditório quando o pagamento indicado no PER/DCOMP como origem do crédito houver sido utilizado para quitar débito declarado em DCTF.*

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

*Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 62/72), no qual alegou, em linhas gerais, que a decisão recorrida não se ateve à questão dos fundamentos da existência do indébito, qual seja, a não incidência de tributos sobre valores recebidos a título de indenização por desapropriação, que nos termos do artigo 165 do CTN, tem direito à restituição do indébito, que a decisão recorrida não nega o fato de que houve o efetivo recolhimento do tributo, apenas negou-se a analisar a questão do direito material com base em ausência de conexão entre o recebimento de receita em 2004 e o pagamento do tributo em 2009; que é irrelevante a prova da referida conexão, pois ao recorrente cabia somente demonstrar o pagamento e apresentar documentos acerca do direito pleiteado e que a alegada disparidade de datas receita em 2004 e recolhimento em 2009 decorreu do fato de o recorrente ter efetuado o recolhimento dos tributos em razão da Solução de Consulta SRRF/8<sup>a</sup> RF/Disit 63 de 16.03.2009, mas que mais adiante, discordando da sua conclusão, pleiteou o indébito

É o relatório, em síntese.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alcada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A despeito dos diversos argumentos recursais, entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

O art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) 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. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - omissis*

.....  
*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)*

.....  
*§ 1º omissis*

.....  
*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluíndo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos 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. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*
- .....

Como se percebe dos dispositivos citados, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, resarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justeza em seu julgamento.

Outro ponto nodal sobre a mesma matéria refere-se ao momento para a apresentação de provas. Como é cediço, a autoridade fiscal tem como limite temporal para a juntada de provas, usualmente, a lavratura do Auto de Infração. Em contrapartida, o sujeito passivo está limitado, em regra, ao momento de instauração da fase litigiosa do processo, isto é, quando da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão, conforme o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Entretanto, o próprio dispositivo citado enumera três circunstâncias, as quais permitiriam ao contribuinte carrear provas aos autos em outro momento processual: a) fique demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Considerando-se os Princípios da Igualdade, Moralidade, Imparcialidade e o da Verdade Material, entendo, *data venia*, que as exceções dispostas só podem ser validamente consideradas se estendidas a ambas as partes.

A jurisprudência desse Conselho mostra que, em várias ocasiões, tem-se admitido a juntada de provas em fase posterior àquela definida na legislação e em circunstâncias diversas daquelas exceções legais, que afastam a preclusão. Tudo em nome do Princípio da Verdade Material. Creio que isso é possível, legal, justo e desejável. Entretanto, somente em condições bastante específicas. Entendo que somente deve-se admitir tais provas, quando no momento oportuno, o sujeito passivo já tenha carreado aos autos provas mínimas do que alega. Importante frisar que não basta ter apresentado documentos, que não guardam nenhum valor probatório no caso concreto analisado, há que ter sido juntado na Impugnação/Manifestação de Inconformidade um conjunto probatório mínimo. Assim, as provas excepcionalmente juntadas de forma extemporâneas são aceitáveis, quando apenas reforçam o valor probatório do material já anteriormente apresentado.

Agir de forma diversa, aceitando qualquer tipo de prova, em qualquer circunstância, sem que tenha sido apresentado um conjunto probatório no momento fatal definido em lei, a fim de privilegiar a verdade material, significaria, *data venia*, se emprestar uma força absoluta e soberana a um Princípio em detrimento aniquilar dos outros. Ademais, estaria-se diante de uma verdadeira derrogação do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, realizada pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, o seu disposto não seria aplicado em hipótese alguma, excluindo-o do ordenamento jurídico, fato que somente poderia ser realizado por lei.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Como consignei acima, não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitudes do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

Por certo, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Porém, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada.

Vejamos, por exemplo, a DCTF retificadora. Como vem se manifestando, reiteradamente, este Conselho, a apresentação da DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação, em casos de pagamento indevido ou a maior, ou mesmo antes da ciência do Despacho Decisório, não é condição para a homologação da compensação pleiteada, pois o direito creditório não surge com a declaração, mas com o efetivo pagamento indevido ou a maior. Entretanto, a mera apresentação da DCTF retificadora não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

Nessa linha, outras declarações prestadas à RFB, tais como DIPJ e Dacon, poderiam fazer prova da veracidade dos dados registrados na DCTF retificadora, desde que transmitidas antes do Despacho Decisório e se possuíssem informações compatíveis com o conteúdo da retificadora. Então, nesse caso, a juntada de outras declarações ao processo se constituiria num conjunto com força probatória, ainda que relativa e, por isso mesmo, não afastaria a discricionariedade do julgador perquirir sobre outros elementos, visando firmar sua convicção. De forma diversa, deveriam ser consideradas essas mesmas declarações se fossem transmitidas extemporaneamente, pois não passariam de documentos sem nenhum valor probatório.

Assim, registros contábeis, que não estejam revestidos das formalidades legais ou que não se possa confirmar tais requisitos, não se constituem prova.

Essas considerações são de crucial importância para avaliação da caracterização de determinada prova como reforço da anteriormente apresentada e, consequentemente, da possibilidade de sua aceitação. Mormente, a análise das especificidades de cada caso concreto é o que deve pautar o julgador nesse desiderato, não obstante, sem se afastar do norte lógico-jurídico que deve alicerçar sua decisão.

No presente caso em análise, a ora recorrente entregou cópias, referentes à ação judicial de obrigação de fazer movida contra a CESP, da petição inicial, da petição de acordo entre as partes e do Termo de Audiência de Instrução e Julgamento, que homologou o acordo. Diferentemente do alegado pela recorrente, tais documentos não comprovam o indébito tributário, pois não foi demonstrado o nexo causal entre tais documentos e o crédito pleiteado.

Como bem pontuou a instância de piso, a data mencionada no acordo homologado e a data de pagamento do DARF são incongruentes. Da leitura do Termo de Audiência de Instrução e Julgamento (fl. 34/36), constata-se que o acordo então homologado, 29/07/2009, previa que “*Referido valor será depositado em conta judicial, no dia 11 de agosto de 2009...*”. Por outro lado, do PER/Dcomp transmitido, verifica-se que a origem do suposto crédito pleiteado seria um DARF, cujo período de apuração é 31 de março de 2009 e que foi arrecadado em 30 de abril de 2009. Logo, o pagamento do DARF mencionado ocorreu até mesmo antes da homologação do acordo, quanto mais do pagamento decorrente da ação judicial. Portanto, não se vislumbra correlação entre um e outro. Assim, em consequência, além da falta de provas do indébito nos autos, as alegações recursais carecem até de verossimilhança.

Ressalte-se que a cópia da Solução de Consulta anexada pela recorrente ao seu Recurso Voluntário em nada esclarece ou justifica a disparidade temporal descrita no parágrafo anterior.

De fato, a contribuinte não ter trazido provas mais robustas com seu Voluntário torna-se inexplicável, tendo em vista ter ficado claramente consignado na decisão de piso que o indeferimento do pleito se devia, justamente, a falta de comprovação do crédito pretendido.

Logo, resta evidente que, quanto ao suposto crédito, a recorrente não se desincumbiu do ônus de prová-lo, seja na Manifestação de Inconformidade, seja no Voluntário.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves