



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

Processo n° 10830.901351/2010-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3002-000.223 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 13 de junho de 2018
Matéria PIS
Recorrente SAINT-GOBAIN CERAMICAS & PLASTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/07/2003

COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito, cujo ônus é do contribuinte.

Não será homologada a compensação quando a certeza e liquidez do crédito pleiteado não restar comprovada através de documentação contábil e fiscal apta a este fim.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

MARIA EDUARDA ALENCAR CÂMARA SIMÕES - Relatora

(assinado digitalmente)

LARISSA NUNES GIRARD - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Alan Tavora Nem, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 159 dos autos:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (DCOMP) nº 01017.51433.140906.1.3.042685, entregue em 14/09/2006, na qual é indicado o crédito de R\$ 19.248,94, decorrente do pagamento indevido ou a maior do PIS (código receita 6912), do período de apuração julho de 2003. A origem do referido crédito é o DARF no valor de R\$ 144.256,49.

2. Por meio do Despacho Decisório (rastreamento nº 861836672), a compensação não foi homologada, pois o DARF indicado, apesar de localizado, estava integralmente utilizado na quitação de débitos do contribuinte.

3. O contribuinte foi cientificado da decisão em 23/04/2010 e apresentou tempestivamente a sua defesa em 24/05/2010, alegando em síntese que:

3.1. O valor do PIS de julho de 2003 era de R\$ 121.827,00 e o DARF recolhido foi de R\$ 144.256,49, restando a seu favor um crédito no montante de R\$ 22.429,49.

3.2. Do montante de R\$ 22.429,49, utilizou R\$ 3.180,55, acrescido da atualização monetária, na compensação informada no PER/DCOMP nº 42511.71766.110906.1.3.041044.

O saldo remanescente de R\$ 19.248,94 foi utilizado para compensação no PER/DCOMP nº 01017.51433.140906.1.3.042685, cujo débito declarado é o PIS não cumulativo de agosto de 2006.

3.3. Pede o reconhecimento do seu direito creditório e reforma do Despacho Decisório.

O contribuinte afirmou, ainda, em sua manifestação de inconformidade (fls. 02/06), que “o indeferimento do PER/DCOMP sob análise não deve prosperar porque o crédito existe de fato e de direito e foi pleiteado conforme disciplina o artigo 34 da IN 900 de 30/12/2008”.

Apresentou os seguintes documentos: (i) atos constitutivos e de representação da empresa (fls. 7/18 e 32/83); (ii) documentos contábeis (fls. 19/30 e 84/85); (iii) DCTF retificadora (fls. 86, 144/146); (iv) DARF (fls. 88); (v) PER/DCOMP original (fls. 89/121, 123/128, 130/135, 137/142); (vi) comprovante de arrecadação (fls. 122, 129, 136, 143); (vii) despacho decisório (fls. 147/148).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por indeferir o pedido formulado pela contribuinte de compensação de valores recolhidos a título de PIS, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/07/2003

Ementa:

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO A compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN só poderá

ser homologada se o crédito do contribuinte em relação à Fazenda Pública estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza.

RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBANTE. É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ou seja, o acórdão da primeira instância (fls. 158/164) consignou que o despacho decisório não possui qualquer vício, em razão de o reconhecimento do direito ao crédito alegado pelo contribuinte condicionar-se à apresentação da documentação contábil/fiscal comprobatória. Considerando que tal documentação não foi apresentada com a defesa, entendeu por julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada.

Consignou, também, que o contribuinte se limitou a alegar ter feito a retificação da DCTF, e destacou que a apresentação do documento retificador só se deu após a ciência do Despacho Decisório, ou seja, do procedimento fiscal acerca do indébito, o que implica na não geração de qualquer efeito, nos termos do artigo 11 da IN SRF nº 903/2008. Sendo assim, por não ter ocorrido a retificação tempestiva do alegado erro de fato na declaração do contribuinte, entendeu que deveria desconsiderar a DCTF retificadora.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 23/04/2014 (vide Termo de Ciência por decurso de prazo à fl. 166 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 07/05/2014, Recurso Voluntário (fls. 168/172).

Em seu recurso, que denominou de "embargos de declaração", no intuito de combater o acórdão recorrido no tocante à falta de comprovação do crédito, apresentou planilha de memória de cálculo referente ao tributo e período em questão. Quanto ao fundamento de que teria apresentado a DCTF retificadora após emissão do despacho decisório, afirmou não ter havido má-fé de sua parte, mas apenas a ocorrência de erro que precisava ser retificado para a completa visualização do crédito que possui. Defendeu, então, que estaria demonstrado nos autos seu direito ao crédito, e que, em casos como o presente, o CARF tem admitido o provimento do recurso.

Por fim, requereu, primeiramente, a anulação do processo administrativo, com fulcro os seguintes fundamentos: (a) a apuração do PIS no mês de julho de 2003 comprova que o imposto devido é inferior ao valor recolhido através de DARF; (b) a compensação efetuada é legítima. E, ao final, pediu a reforma da decisão recorrida e o integral cancelamento da exigência fiscal.

Além dos documentos já apresentados com a defesa, anexou ao recurso os seguintes documentos: (i) atos constitutivos e de representação da empresa (fls. 173/247); (ii) planilha com a memória de cálculo revisada (248/249).

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

De início, é válido mencionar que, embora tenha o contribuinte denominado o seu recurso de "embargos declaratórios", entendo que, em atenção ao princípio da fungibilidade, não há qualquer impedimento para que este seja recebido e processado como recurso voluntário. Até porque, não resta dúvidas que fora interposto dentro do prazo legal de 30 dias para interposição de dito recurso.

Nesse contexto, por entender que o recurso interposto *in casu*, além de tempestivo, reúne os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Consoante acima indicado, o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 168/172), por meio do qual requereu, primeiramente, a anulação do processo administrativo, tendo em vista que: (a) a apuração do PIS no mês de julho de 2003 comprova que o imposto devido é inferior ao valor recolhido através de DARF; (b) a compensação efetuada é legítima.

Como se vê, apesar de ter requerido a anulação do processo administrativo, trouxe o contribuinte em sua defesa fundamentos que se confundem com o mérito da presente contenda (suposta comprovação da legitimidade da compensação realizada), não tendo apresentado qualquer fundamento de nulidade que possa ser analisado em sede de preliminar.

Logo, entendo que deverá ser rejeitado o pedido preliminar apresentado pelo contribuinte, visto que não se verifica nos autos qualquer elemento apto a ensejar a anulação do processo administrativo, que seguiu os trâmites regulares e legais quanto ao seu processamento.

Passo, então, à análise de mérito da presente contenda.

Em seu recurso, o contribuinte requer a reforma da decisão recorrida e o cancelamento da exigência fiscal, defendendo que o seu direito creditório teria restado devidamente comprovado nos presentes autos. Em sua impugnação administrativa, havia juntado aos autos o DARF, a PER/DCOMP original e a DCTF retificadora, documentação esta que fora considerada insuficiente pela DRJ para fins de comprovação do direito creditório pleiteado. Em seu Recurso Voluntário, então, no intuito de superar o entendimento da DRJ, anexou aos autos: (i) atos constitutivos e de representação da empresa (fls. 173/247); (ii) planilha com a memória de cálculo revisada (fls. 185/195 e 248/249).

Ao analisar o caso concreto em testilha e a nova documentação anexada aos autos, entendo que não assiste razão ao contribuinte em seu pleito.

Como é cediço, o ônus da prova quanto à existência do crédito no caso de pedido de compensação é do contribuinte. Nos termos do que dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil, abaixo transcrito, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe ao autor (no caso ora analisado ao contribuinte que iniciou o processo de compensação), quanto ao fato constitutivo do seu direito (correspondente à comprovação do direito ao crédito tributário que pretende ter reconhecido para fins de homologação da compensação):

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.

Sobre o assunto, verifica-se que a DRJ foi categórica em afirmar que os erros apontados deveriam ter sido comprovados por meio de documentação contábil/fiscal hábil, o que não ocorrera neste caso concreto, em que havia sido juntada aos autos na manifestação de inconformidade apenas DACON e DCTF retificadora. É o que se infere da transcrição a seguir:

9.2. Independentemente da mencionada retificação, vale registrar que o sujeito passivo não apresentou por ocasião de sua defesa quaisquer provas de seus registros contábeis/fiscais que pudessem evidenciar a causa do equívoco reportado, motivando a objetivada redução do valor do tributo em tela e, conseqüentemente, o direito à restituição/compensação.

10. Ainda acerca das provas, é oportuno elucidar que a faculdade da autoridade julgadora em determinar, *ex officio*, a realização de diligência ou perícia (art. 18, do Decreto nº 70.235/72) não substitui o ônus processual da parte a quem compete – no caso, o sujeito passivo, que melhor do que ninguém detém amplas condições para promover a comprovação de suas alegações com amparo em documentos hábeis – de trazer aos autos os elementos de provas de que dispõe.

10.1. Verifica-se, portanto, que a norma atribui ao recorrente o dever de apresentar as provas sobre os fatos alegados perante a autoridade julgadora, com a finalidade de convencê-la de suas alegações, sendo esta uma regra aplicada tanto no Processo Civil como no presente Processo Administrativo Fiscal. Na linha deste pensamento, oportuno trazer à colação os ensinamentos de Humberto Theodoro5:

"[...] Se o direito material é disponível e a parte não cuidou de trazer a prova necessária para demonstrá-lo ou exercê-lo, a presunção lógica é que abriu mão dele. Assim, não seria correto que o juiz viesse sobrepor a essa verdade, passando a advogar a causa da parte."

10.2. A propósito da necessidade de a contribuinte comprovar, devidamente, seu direito creditório, reproduz-se Ementa do voto condutor do julgado proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no processo administrativo nº 10480.904515/200844:

“No caso específico dos pedidos de restituição e compensação de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelos princípios invocados em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova

induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação.

11. Ante o exposto, **VOTO** pela **improcedência da manifestação de inconformidade** e pelo **não reconhecimento do direito creditório pleiteado**.

Nos termos da decisão recorrida, portanto, caberia ao contribuinte ter trazido em sua manifestação de inconformidade não apenas a DCTF e DACON retificadoras, como também os documentos contábeis/fiscais que lhe dão suporte.

Ato contínuo, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário por meio do qual anexou aos autos planilha com a memória de cálculo revisada da apuração dos créditos (Anexo 04 do Recurso – fls. 248/249).

Entendo, contudo, que tal documentação ainda não é suficiente a comprovar o direito creditório aqui pleiteado. A uma, porque memória de cálculo produzida unilateralmente pelo contribuinte não possui valor probante. A duas, porque não veio conciliada com os correspondentes livros contábeis e documentos fiscais que lhe dariam suporte.

Note-se, por exemplo, que a planilha de fls. 249 descreve a origem dos créditos apurados (insumos, revenda, energia, etc.). Não há, contudo, qualquer documentação nos autos apta a comprovar tais despesas, e, conseqüentemente, a demonstrar a correção das informações apresentadas na DCTF retificadora em detrimento da DCTF originalmente transmitida.

Nesse contexto, entendo que a decisão recorrida há de ser mantida, visto que o Recorrente, *in casu*, não se desincumbiu do seu ônus probatório quanto à matéria fática (direito ao crédito).

Sobre o argumento apresentado pelo contribuinte de que a DCTF fora retificada tão somente para corrigir erro outrora incorrido, há de se destacar que não há qualquer impedimento na apresentação de DCTF retificadora. Conforme esclarece o Parecer Normativo COSIT nº 02/2015, esta poderá ser apresentada inclusive após o despacho decisório. Contudo, em tais casos, é cediço que a DCTF retificadora, por si só, não possui o condão de comprovar as informações ali inseridas, incumbindo ao contribuinte o ônus de trazer aos autos, através da correspondente documentação contábil e fiscal, a correspondente conciliação que demonstre o seu direito creditório.

Por oportuno, transcrevo o conteúdo do Parecer Normativo COSIT nº 02/2015:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, **sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.** (grifos apostos).

(...).

1- Após a transmissão do PER/DCOMP, pode a DCTF ser retificada com o intuito de formalizar o indébito objeto de compensação?

Sim. Essa é a diretriz adotada pela RFB na análise eletrônica dos PER/DCOMP. Tal diretriz está ainda mais evidente com a implantação da autorregularização.

2- Em caso positivo, a retificação da DCTF, sozinha, é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior? Se a retificação da DCTF for suficiente, há um limite temporal para que ela produza os efeitos de uma declaração original (antes da ciência do despacho decisório, a qualquer tempo ou antes de 5 anos do fato gerador)?

a. **Não, a DCTF por si só não é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior. É necessário que os valores informados na DCTF estejam coerentes com outras declarações enviadas à RFB, a exemplo da DIPJ, Dacon, DIRF, em cada caso, ou confirmados por documentos fiscais ou contábeis acostados aos autos. Isso porque a existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF em relação a outras declarações não elidida por provas, afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento da compensação.** (Grifos apostos).

(...).

13. Ressalte-se, por oportuno, que a despeito de a DCTF retificadora, em regra, produzir o mesmo efeito da original, e a DCOMP extinguir o débito desde seu processamento, ambas declarações estão sujeitas à verificação e à homologação da autoridade administrativa, que pode exigir confirmação e comprovação das informações declaradas, seja em auditoria interna da DCTF, seja em procedimento de fiscalização, seja na análise da DCOMP ou da manifestação de inconformidade. Afinal, a apresentação do PER/Dcomp sem a retificação prévia da DCTF gera o ônus ao sujeito passivo de ter de comprovar o crédito pleiteado, conforme julgados do CARF:

DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião. (Acórdão nº 3201-001.713, Rel. Cons. Daniel Mariz Gudiño, 3/1/2015)

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF. DESPACHO DECISÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da Dctf, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da liquidez e da certeza do direito de crédito. A simples retificação, desacompanhada de qualquer prova, não autoriza a homologação da compensação.

(Acórdão nº 3802-002.345, Rel. Cons. Solon Sehn, Sessão de 29/01/2014)

DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião. (Acórdão nº 3302-002.124, Rel. Cons. Alexandre Gomes, Sessão de 22/05/2013)

13.1. O sujeito passivo é obrigado a comprovar a veracidade das informações declaradas na DCTF e no PER/DCOMP e a autoridade administrativa tem o poder-dever de confirmá-las. A autoridade administrativa poderá solicitar a comprovação do alegado crédito informado no PER/DCOMP, e se ele, por exemplo, for um pagamento e estiver perfeitamente disponível nos sistemas da RFB, pode ser considerado apto a ser objeto de restituição ou de compensação, sem prejuízo de ser solicitado do declarante comprovação de que se trata de fato de indébito. Vale dizer, a retificação da DCTF é necessária, mas não necessariamente suficiente para deferir o crédito pleiteado, que depende da análise da autoridade fiscal/julgadora do caso concreto. Tanto que tal autoridade poderá discordar das razões apresentadas (a despeito da retificação da DCTF) e, conseqüentemente, indeferir/não homologar o PER/DCOMP com base em outros elementos de prova de que tal pagamento, ainda que disponível nos sistemas da RFB.

Este tema, inclusive, encontra-se pacificado neste Conselho Administrativo Fiscal, consoante demonstra a decisão a seguir colacionada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. ERRO EM DECLARAÇÃO.

A DCTF retificadora apresentada após o despacho decisório que não homologa a compensação e a DACON não têm o condão de provar suposto erro de fato que aponta para a inexistência do débito declarado. **O contribuinte possui o ônus de prova do direito invocado mediante a apresentação de escrituração contábil e fiscal, lastreada em documentação idônea que dê suporte aos seus lançamentos.** (Acórdão nº 3803-006.915, de 18/03/2015). (grifos apostos).

No caso dos presentes autos, portanto, constata-se que o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus probatório, pelo que deverá ser mantida a negativa de homologação da compensação ora analisada.

Da conclusão

Diante do acima exposto, afasto o pedido preliminar do contribuinte de anulação do processo administrativo e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário interposto, em razão da ausência de comprovação do direito creditório pleiteado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora