



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.965708/2009-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.454 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de outubro de 2020
Recorrente LABORPRINT GRAFICA E EDITORA EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/09/2003

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE. Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora).

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata o presente, de Declaração de Compensação transmitida pelo Sistema PER/DCOMP sob nº 06742.28134.150805.1.3.04-2701, data da transmissão 15.08.2005, declarando a compensação com a utilização de créditos oriundos de Pagamento Indevido ou a Maior do tributo Contribuição para o Programa de Integração

Social – PIS, código da receita 8109, referente ao período de apuração agosto/2003, no valor de R\$ 425,10, contida em pagamento efetuado em 15/09/2003, no valor de R\$ 15.461,10.

Despacho Decisório eletrônico da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - DERAT, em São Paulo – SP, datado de 20/07/2009, doc. de fls. 7, não homologou a compensação declarada sob o argumento de que a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

O Interessado apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese:

Que por força da isenção das receitas decorrentes de venda de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus da COFINS e do PIS, efetuou a compensação nos termos da legislação em vigor.

Que em relação ao direito ao crédito nesta operação, não há controvérsia, pois existe decisão do STF proferida na ADIN nº 2348-9 e ADE COSIT nº 42/2002 da Receita Federal, que suspendeu a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus” contida no inciso I do § 2º do artigo 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa a COFINS e ao PIS sobre receitas de vendas efetuadas na Zona Franca de Manaus. Discorre sobre a Isenção do PIS e COFINS na Zona Franca de Manaus desde o Decreto nº 288/67 passando pela Constituição de 1988 que garantiu os incentivos fiscais até o ano de 2013.

Dessa forma a impugnante tem o pleno direito de se insurgir contra os pagamentos do PIS e da COFINS sobre a parcela de sua receita oriunda das vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, bem como de ver homologada a compensação efetivada, pelo fato das vendas à Zona Franca de Manaus, serem equivalentes às exportações para efeitos fiscais.

Que a não homologação do crédito de PIS e COFINS isentos nas operações na Zona Franca de Manaus, ofende os princípios e critérios obrigatórios que consubstanciam a validade do ato administrativo, este é manifestamente nulo, devendo ser anulado e conseqüentemente homologadas as compensações legalmente efetivadas.

Diante do exposto e da documentação apresentada, requer seja anulada a r. decisão recorrida, mantendo o deferimento ao direito creditório, homologando as compensações efetuadas.”

A DRJ julgou improcedente a MI conforme acórdão:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/09/2003

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

As arguições de nulidade do despacho decisório só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência. Não provada violação às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, rejeita-se a alegação de nulidade do Despacho Decisório Eletrônico.

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), motivo pelo qual qualquer alegação de erro no seu preenchimento deve vir acompanhada de declaração retificadora munida de documentos idôneos para justificar as alterações realizadas no cálculo dos tributos devidos. Nesses termos, não pode ser acatada a mera alegação de erro de preenchimento

desacompanhada de elementos de prova que justifique a alteração dos valores registrados 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.”

Irresignada a contribuinte apresenta RV, reiterando os argumentos da manifestação de inconformidade, para que seja acatada a compensação de créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição ao PIS que se originaram de saídas destinadas à Zona Franca de Manaus.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo. O recurso é tempestivo. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de pedido de compensação de créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição ao PIS que se originaram de saídas destinadas à Zona Franca de Manaus em relação às quais houve suposta tributação indevida pela contribuinte.

Em si tratando de compensação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, aceita sob determinadas condições, tem-se em síntese que (i) pressupõe a existência de créditos e débitos do contribuinte; (ii) a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos; (iii) o ônus da prova incumbe ao contribuinte; conforme o entendimento deste tribunal administrativo muito bem consolidado no voto do Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, no Acórdão nº **3003-001.000** (e outros), com o qual concordo e passo respeitosamente a adotar, nos termos regimentais, conforme trecho de voto abaixo transcrito:

“2. Sobre Compensação De Créditos Tributários

A compensação - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional - pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

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 vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

Trata-se de regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; - Grifado.

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez. A regra é harmônica com a disposição do CTN sobre o instituto da compensação, conforme assesta o artigo 170.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório de e-fl. 7.

Há de se recordar o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018:

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. – grifado.

Caberia à Recorrente, portanto, trazer ao conhecimento deste Conselho sua escrita contábil com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por notas fiscais e/ou documentos idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP. Não o fazendo, restam inócuas as alegações aventadas neste Apelo.

3. Do Ônus da Prova

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos

autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de compensação.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como notas fiscais e escrita contábil apta a apurar a base de cálculo da contribuição Cofins do período de apuração discutido.**

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a **certeza e liquidez** exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996. Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório".

A situação que se verifica nos autos revela que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar documentalmente o direito alegado. De um lado o próprio contribuinte reconhece no recurso voluntário que não procedeu adequadamente ao processamento da compensação:

“Não obstante o fato da existência dos créditos – pela ocorrência da tributação indevida na saída de produtos para a ZFM e nos termos da legislação apontada – por equívoco, não se fez a retificação da DCTF de forma que os DARF passassem a conter valor de recolhimento maior do que o informado na obrigação acessória que constitui o crédito.

O lançamento efetuado pela Contribuinte, na entrega da DCTF informou, portanto, situações que não exatamente correspondiam à realidade, com valores da contribuição ao PIS em montantes superiores àqueles que seriam efetivamente devidos”.

De outro lado, imputa a autoridade fiscalizadora a responsabilidade pela conferência das informações:

“Ao optar por essa via, apresentou o PER/DCOMP que NÃO foi verificado pela Autoridade Fiscal que, ao invés de perquirir (via intimação ao Contribuinte) o fundamento do pedido, tomou o atalho de indeferir o pedido.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, ao invés de carrear elementos que demonstrassem o que movia a Requerente a apresentar o PER/DCOMP – e assinar prazo para manifestação onde explicasse seu intento – preferiu solenemente indeferir o pedido, ato que contraria seus deveres funcionais e gera uma das nulidades no procedimento.

Diante de informações não lineares (entre DARF, DCTF e PER/DCOMP), preferiu por optar pelo caminho que significasse maior arrecadação, em detrimento do direito de crédito da Contribuinte”.

O contribuinte não trouxe aos autos nenhum elemento capaz de demonstrar a suficiência de crédito a ser utilizado em compensação, exceto as alegações de que os créditos decorrem de pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição ao PIS que se originaram de saídas destinadas à Zona Franca de Manaus em relação às quais houve suposta tributação indevida, sem contudo, comprovar sua alegação mediante documentação hábil, fiscal e contábil, além de não comprovar que as saídas eram destinadas a industrialização e/ou consumo final a confirmar a aplicação de alíquota zero.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para no mérito negar-lhe provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral

