



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

Processo nº 10980.916579/2011-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3002-000.136 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 12 de abril de 2018
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR - PIS
Recorrente BPR NATAÇÃO E WELLNESS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/04/2004

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. 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, comprová-lo. 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. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Diego Weis Junior, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de PER/DCOMP 01816.95348.141107.1.3.04-3003 (fl. 06/09), transmitido em 14/11/2007, cujo crédito teria origem em recolhimento do PIS efetuado a maior.

A compensação declarada não foi homologada, conforme Despacho Decisório (fl. 02), pelos seguintes motivos: "*A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*"

Após ser intimada da decisão em 19/07/2011, a ora recorrente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade em 15/08/2011 (fl. 10/16), na qual informou que não apurou débito de PIS no 1º trimestre de 2004, conforme a Dacon, portanto, não deveria ter pago o DARF no valor de R\$ 2.283,21. Informa, também, que se utilizou desse crédito para compensar outros débitos através de três PER/DCOMP's. A recorrente prossegue discorrendo sobre a legislação e a jurisprudência, que embasariam seu direito à compensação. Por fim, pede a reforma da decisão e a homologação da compensação realizada.

Para comprovar o seu suposto crédito, a recorrente juntou cópia da Dacon, referente ao 1º trimestre de 2004, transmitida em 18/09/2007.

Em sequência, analisando as argumentações da contribuinte e os documentos juntados, 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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/04/2004

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

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

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 65/72), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando fatos e argumentos já apresentados e acrescentando que ocorreu a homologação tácita dos créditos declarados na Dacon. Não juntou mais nenhum documento.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada 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.

Entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

O art. 173 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao autor, 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, precluindo 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 transcritos, 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, ressarcimento 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.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitude 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. Contudo, 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 possuísem 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 necessidade de apresentação de outros elementos, visando a comprovação das alegações. 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.

No presente caso em análise, a ora recorrente restringiu-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito e a juntar cópia da Dacon, referente ao 1º trimestre de 2004, transmitida em 18/09/2007. Se, por um lado, é certo que a Dacon faz prova em favor do contribuinte, por outro, seu valor probatório é tênue e, por isso mesmo, não afasta a necessidade de apresentação de outros documentos, que também comprovem o crédito de forma mais robusta.

Quanto à alegação da recorrente de que haveria ocorrido a homologação tácita dos créditos declarados na Dacon, tal fato não procede. A Dacon tem cunho meramente informativo, portanto, não constitui documento hábil para a confissão de dívida, nem para a constituição de crédito e, ademais, não está sujeita à homologação.

A necessidade de comprovação dos créditos a compensar por parte do contribuinte é imperiosa, como já mencionado, e não encontra respaldo legal a afirmação da recorrente de que a Administração Pública não pode deixar de aceitar um suposto crédito, mesmo que este não tenha liquidez e certeza. Reproduz-se trecho do recuso da recorrente:

"Não pode a recorrida (Administração Pública), por falta de certeza do crédito da recorrente ignorar tal crédito e não deixar que a recorrente o utilize."

Do excerto acima, percebe-se que a própria recorrente tinha conhecimento de que o crédito, que intentava utilizar, não gozava de liquidez e certeza. Dessa forma, entendo que a decisão da instância *a quo* foi correta, pois o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado.

Nesse ponto, creio ser oportuno discorrer sobre o 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.

Então, considerando-se todo o raciocínio lógico-jurídico sobre o direito probatório, desenvolvido ao longo do presente voto, e nas circunstâncias do caso concreto, isto é, já ter sido apresentada uma prova mínima, entendo que seria admissível a apresentação de novas provas juntamente com o Recurso Voluntário.

Contudo, repise-se que a recorrente não apresentou mais nenhuma prova.

Essa atitude da recorrente torna-se incompreensível, tendo em vista que, no Acórdão recorrido, restou claro quais outros documentos deveriam ter sido apresentados:

"Portanto, a interessada não fez juntar aos autos registros contábeis e respectivos documentos fiscais capazes de demonstrar a origem e forma de aproveitamento do suposto crédito, e evidenciar recolhimento indevido ou a maior resultante do confronto entre pagamentos alocados e/ou compensações realizadas naquele PA, e o débito apurado, resultante da aplicação da alíquota da contribuição sobre a base de cálculo efetivamente apurada na contabilidade." (grifo nosso)

Dessarte, forçoso é admitir que a recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o seu suposto direito creditório, seja por seus erros anteriores ao Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas robustas da sua liquidez e certeza, tanto na instância *a quo*, como nesta Corte.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves