



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.003308/2004-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.483 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2021
Recorrente MUNICÍPIO DE VITÓRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/1994 a 31/07/1995, 01/09/1995 a 30/11/1995, 01/01/1996 a 28/02/1996

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de compensação deve ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Ausente a conselheira Larissa Nunes Girard.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

Tratam os autos da análise do direito creditório oriundo de pagamentos indevidos a título de contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep recolhidos de acordo com os Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, que foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210-RJ, em

sede de controle difuso, e cuja eficácia foi suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 49, de 9 de outubro de 1995.

O sujeito passivo apresentou declaração de compensação em formulário papel, fls. 3/4, e outra transmitida por meio do programa PER/DCOMP, cadastrada sob o n.º 28097.93868.151004.1.3.04-8086, juntada às fls. 110/113, cujo crédito pleiteado, referente aos períodos de apuração: agosto/1994 a 07/1995, 09/1995 a 11/1995, 01/1996 e 02/1996, totaliza o valor de R\$ 171.141,22 (cento e setenta e um mil, cento e quarenta e um reais e vinte e dois centavos).

Em 31/10/2008, após análise das declarações apresentadas, foi emitido o Parecer Seort n.º 3009/2008 e respectivo Despacho Decisório, fls. 126/129, indeferindo o requerimento do contribuinte sob o fundamento de decadência do direito de pleitear a restituição e, em consequência, não homologando as compensações pretendidas. A ciência do Parecer e respectivo Despacho Decisório foi realizada em 18/08/2009, conforme Aviso de Recebimento – AR juntado aos autos à fl. 135.

Houve apresentação de manifestação de inconformidade em 15/09/2009, fls. 136/175, que, de acordo com Acórdão da 4ª Turma da DRJ/RJ2 n.º 13-28.146, de 24/02/2010, fls. 181/185, foi julgada improcedente.

O sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 20/06/2011, fls. 192/198 e 389/395, cuja decisão proferida no Acórdão CARF n.º 3301-001.632 da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 23/10/2012, fls. 398/403, foi no sentido de dar parcial provimento ao recurso “para que seja reconhecido o direito da ora Recorrente à restituição de eventuais indébitos tributários no período de dez anos contados a partir dos fatos geradores indicados nos pedidos de restituição/compensação (01.09.94 a 28.02.96), excluindo-se, pois, os créditos relativos ao período de agosto de 1994, tomando por base seus cálculos e considerando a semestralidade da Contribuição ao PIS/Pasep, homologando a compensação até o limite dos valores dos créditos apurados”.

Dessa forma, o presente processo foi encaminhado ao Seort/DRF/VIT que concluiu pelo indeferimento do direito creditório pleiteado. Do Parecer n.º 1771/SEORT/DRF/VIT/ES, cabe transcrever o seguinte trecho:

“[...]

15. Segundo alegações do contribuinte, o crédito pleiteado na presente declaração de compensação se refere à diferença paga a maior nos recolhimentos de Pasep, tendo em vista que no cálculo do valor devido à época do pagamento não foi utilizado o regime da semestralidade na apuração da base de cálculo. O Município alega que efetuou os pagamentos com base na receita do próprio mês de ocorrência do fato gerador.

16. Assim, para instrução processual tanto quanto para subsidiar a análise do direito creditório pleiteado, o sujeito passivo foi intimado, por meio dos Termos de Intimação Fiscal n.ºs: 37/2016, de 18/02/2016, ciência do AR em 29/02/2016, fls. 417/418; 94/2016, de 06/04/2016, ciência do AR em 13/04/2016, fls. 419/420, e 139/2016, de 05/05/2016, ciência do AR em 10/05/2016, fls. 422/423, a apresentar cópias autenticadas (ou originais e cópias comuns) dos lançamentos contábeis dos anos-calendário 1993 a 1996, efetuados em Balancetes Mensais Orçamentários (com especificação das contas), nos quais constassem as bases de cálculo do Pasep (Receitas correntes próprias e transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios

do período de fevereiro/1993 a fevereiro/1996) e demonstrativos de apuração dessas bases.

17. O contribuinte não atendeu a primeira intimação (nº 37/2016) e após ciência da segunda intimação (nº 94/2016), foi apresentada a documentação acostada às fls. 424/490. Contudo, tendo em vista que estes documentos não atenderam ao solicitado, o contribuinte foi novamente intimado (nº 139/2016), porém, até a presente data, não foram apresentados quaisquer documentos ou tampouco qualquer esclarecimento ou informação.

18. Cabe salientar que a Lei nº 4.320/64 estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Portanto, os entes públicos estão obrigados a elaborar e manter registros e demonstrações contábeis de todas as suas operações financeiras, incluindo receitas e despesas.

19. Os documentos solicitados são imprescindíveis à análise, tendo em vista que deverão conter os registros contábeis das receitas correntes próprias e transferências recebidas pelo Município por meio do Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, valores que compõem a base de cálculo do Pasep.

20. Dessa forma, sem a apresentação dos documentos imprescindíveis à aferição do direito creditório, restou prejudicada a análise acerca do pleito do sujeito passivo, uma vez que não foi possível a comprovação da importância requerida. A falta de apresentação dos citados documentos conduz a impossibilidade de realização dos cálculos para apuração dos valores devidos a título da contribuição ao Pasep e, por conseguinte, o levantamento dos valores alegados indevidos.

21. Assim, a alegação de que houve pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, conforme dispõe o artigo 165, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN), não foi comprovada pelo sujeito passivo, portanto, não há que se falar em valores passíveis de restituição.

Conclusão

22. Em face do exposto acima, conclui-se pelo indeferimento do direito creditório pleiteado, referente a pagamentos alegados indevidos a título de contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep, nos períodos de apuração: setembro/1994 a julho/1995, setembro/1995 a novembro/1995, janeiro/1996 e fevereiro/1996 e, em consequência, pela não homologação da compensação declarada em formulário papel, fls. 3/4 e da compensação apresentada por meio do programa PER/DCOMP, cadastrada sob o nº 28097.93868.151004.1.3.04-8086, fls. 110/113, bem como a cobrança imediata dos débitos indevidamente compensados.”

Com base no Parecer nº 1771/2016/SEORT/DRF/VIT/ES, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória – ES decidiu não reconhecer o direito creditório pleiteado e, em consequência, não homologar as compensações declaradas em formulário papel, fls. 3/4, e por meio do Programa PER/DCOMP, cadastrada sob o nº 28097.93868.151004.1.3.04-8086.

Inconformado com o teor do despacho decisório, o interessado apresentou manifestação de inconformidade alegando o seguinte:

- Ao contrário do que alega a Auditora Fiscal que proferiu a decisão que indeferiu o direito creditório pleiteado, os documentos solicitados ao Município não são imprescindíveis para análise do pedido feito por esta municipalidade.

- Isto porque, o Município de Vitória é legítimo detentor de direito em relação a créditos do PASEP, decorrentes de pagamentos indevidos dessa contribuição, o qual foi indeferido, decorrentes da aplicação, por ocasião do recolhimento da contribuição de regime equivocado de apuração da base de cálculo.

- A contribuição em comento foi apurada com base na receita do próprio mês de ocorrência do fato gerador, quando deveria, segundo a legislação de regência, ter observado a receita do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

- Somado a isso, destaca-se que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário n.º 148.754-2-RJ, declarou a inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis n.º 2.445/88 e 2.449/88, ao entendimento de que, à luz da Constituição Federal de 1967/69, por sua emenda n.º 08/77, as contribuições sociais perderam a natureza tributária, deixando de pertencer ao âmbito material das finanças públicas.

- Os Decretos mencionados acima somente poderiam ser utilizados para disciplinar matéria de finanças públicas, conforme dispõe art 55, II, Constituição Federal de 1969. Dessa forma, uma vez que os Decretos-Leis foram utilizados, em junho e julho de 1988 para disciplinar a contribuição ao PIS-PASEP, que não possui natureza tributária, resta patente a sua inconstitucionalidade.

- A fim de retificar a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis mencionados acima, o Senado Federal editou a Resolução n.º 49/1995 suspendendo a execução dos referidos decretos.

- Nesse sentido, não restam dúvidas de que durante todo o período em que vigoraram os Decretos-Leis n.º 2.445 e 2.449, as alterações trazidas por ambos ao PIS-PASEP não produziram qualquer efeito, pois deveriam, em verdade, ser aplicadas, as disposições da legislação inicial de regência da contribuição, a saber, a Lei Complementar n.º 8/70 e o Decreto n.º 71.618/72.

- Todavia, subsequentemente à Resolução do Senado Federal, pretendendo preencher a lacuna deixada com a supressão dos Decretos-Leis e garantir a arrecadação tributária, foi editada a Medida Provisória de n.º 1.212, de 28 de novembro de 1995.

- Contudo, uma vez que a referida medida provisória altera as contribuições ao PIS-PASEP, tem-se que a mesma só poderia ser exigida com a nova conformação após decorridos noventa dias de sua edição, conforme preceitua o §6º, art. 195 da CF.

- Sendo assim, o início da vigência da medida provisória foi apenas em 1º de março de 1996.

- Dessa forma, estabeleceu-se que em 29 de fevereiro de 1996 seria o prazo final do período de aplicação do regime da base de cálculo disciplinado pela Lei Complementar n.º 8/70 e seu decreto regulamentar n.º 71.618/72, pelo qual a base de cálculo da contribuição ao PIS-PASEP era a receita do sexto mês anterior ao mês da ocorrência do fato gerador.

- Entretanto, a Secretaria da Receita Federal não aceitou pacificamente a fixação do lapso temporal para início de vigência da MP n.º 1212/95, tanto que esse veículo normativo foi editado em 28 de novembro de 1995, retroagindo seus efeitos a 1º de outubro de 1995.

- Contudo, novamente o Supremo Tribunal Federal, sensível a essa impropriedade normativa, determinou no julgamento do Recurso Extraordinário

n.º 232896-3-PA, que a retroatividade era inconstitucional e o início de vigência da MP deveria ser 1º de março de 1996, também sob pena de inconstitucionalidade.

- Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 15 da MP 1212/95, a Secretaria da Receita Federal dobrou-se ao inevitável e editou a Instrução Normativa n.º 006, de 19 de janeiro de 2000.

- Depreende-se, dessa forma, que a questão não comporta maiores discussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal, sendo admitido como termo final do regime da semestralidade da base de cálculo da PASEP, instituído pela Lei Complementar n.º 8/70, o dia 29 de fevereiro de 1996.

- Dessa forma, infere-se que o prazo para recuperação dos pagamentos indevidos em razão de erro de cálculo na apuração da base de cálculo do PIS-PASEP - semestralidade, se esgotará definitivamente em 31 de março de 2006, quando poderão ser recuperados os indêbitos relativos a competência 02/1996.

- Pelo exposto, percebe-se que as cobranças instituídas eram completamente indevidas, razão pela qual a documentação exigida pela Receita não é imprescindível para análise do pedido formulado por esta municipalidade, de modo que deve ser reformada a decisão.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/1994 a 31/07/1995, 01/09/1995 a 30/11/1995, 01/01/1996 a 28/02/1996

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da manifestação de inconformidade trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

Inconformada com a decisão proferida pela instância “a quo”, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando em síntese apertada que (i) os documentos solicitados ao contribuinte não são imprescindíveis para análise do pedido; (ii) o município é legítimo detentor de direito aos créditos do PASEP; e (iii) a temporalidade de guarda de documentos pela legislação não exige que o Ente Público mantenha esses documentos pelo prazo que lhe foi exigido (+ de 23 anos)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário foi interposto dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto na legislação em regência.

De proêmio, deixo de conhecer no argumento tecido pela Recorrente atinente ao prazo para guarda de documentos, considerando que referida alegação não foi trazida em sede de manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo neste momento processual, nos termos do artigo 17, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante

No mais, conforme exposto anteriormente, a DRJ manteve o despacho decisório por entender que a Recorrente não demonstrou a origem do crédito apurado, ou seja, por total ausência de prova, a saber:

O direito à restituição e à compensação, nos termos estatuídos pelos arts. 165, inciso I, e 170 do CTN, foi, basicamente, normatizado inicialmente pela Lei n.º 8.383, de 1991, posteriormente pela Lei n.º 9.430, de 1996, e, mais recentemente, pelo art. 49 da MP n.º 66, de 2002 (convertida na Lei n.º 10.637, de 2002).

Atente-se que o art. 170 do CTN fixa pressuposto nuclear a ser atendido pelos contribuintes a fim de que possa ser feito o encontro de contas com a Fazenda Nacional: que os créditos estejam revestidos de liquidez e certeza.

Assim, a certeza do direito à restituição/compensação, no caso, diz respeito ao fato de entender-se ter havido recolhimento da contribuição em valor superior ao que deveria ter sido recolhido em determinado período, devendo a autoridade da RFB acatar tal entendimento.

Já a liquidez do direito há de ser comprovada pela demonstração do quantum recolhido indevidamente, seja através de guias de pagamento (ou de controles internos da RFB confirmando a efetivação dos recolhimentos), seja através da comprovação das bases de cálculo sobre as quais ocorreram os fatos geradores. Ocorre que a interessada não trouxe ao processo qualquer prova conclusiva a propósito das bases de cálculo do PASEP para o período em que alega o direito creditório, não se podendo operar, portanto, a liquidez e certeza de seus eventuais créditos.

Mostra-se assente na doutrina que direito líquido e certo é aquele cujos aspectos de fato possam comprovar-se documentalmente.

Em conseqüência, fica prejudicada a confirmação de indébito quanto ao fato gerador apontado, visto que não é possível fazer nenhuma confrontação de dados se o contribuinte não apresenta qualquer documentação que permita a comprovação do indébito.

Ademais, a título de esclarecimento, não está o Fisco obrigado a produzir qualquer prova a favor do contribuinte, eis que o ônus é deste, já que cabe ao autor da ação provar o que alega, cabendo citar o art. 373, do CPC, que a seguir se transcreve:

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. [...]

Doutrinariamente podemos apontar o mestre Humberto Theodoro Júnior, em sua obra Curso de Direito Processual Civil, 35ª edição, volume I, p. 374, que assim ensina:

Cada parte, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretende que seja aplicado na solução do litígio.

Quando o réu contesta apenas negando o fato em que se baseia a pretensão do autor, todo o ônus probatório recai sobre este. Mesmo sem nenhuma iniciativa da prova, o réu ganhará a causa, se o autor não demonstrar a veracidade do fato constitutivo do seu pretense direito. Actore non probate absolvitur reus.

No caso em tela, o contribuinte deveria apresentar ao Fisco cópias autenticadas (ou originais e cópias comuns) dos lançamentos contábeis dos anos-calendário 1993 a 1996, efetuados em Balancetes Mensais Orçamentários (com especificação das contas), nos quais constassem as bases de cálculo do PASEP (Receitas correntes próprias e transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios do período de fevereiro/1993 a fevereiro/1996) e demonstrativos de apuração dessas bases, sob pena de seu suposto direito não poder ser exercido por falta de requisito fático, que é a liquidez e certeza deste.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar tais documentos, por meio dos Termos de Intimação Fiscal n.ºs: 37/2016, de 18/02/2016, ciência do AR em 29/02/2016, fls. 417/418; 94/2016, de 06/04/2016, ciência do AR em 13/04/2016, fls. 419/420, e 139/2016, de 05/05/2016, ciência do AR em 10/05/2016, fls. 422/423

O contribuinte não atendeu a primeira intimação (n.º 37/2016) e após ciência da segunda intimação (n.º 94/2016), foi apresentada a documentação acostada às fls. 424/490. Contudo, tendo em vista que estes documentos não atenderam ao solicitado, o contribuinte foi novamente intimado (n.º 139/2016), porém, não foram apresentados quaisquer documentos ou tampouco qualquer esclarecimento ou informação até a data do despacho decisório.

Em sede de manifestação de inconformidade, mais uma vez, o interessado não traz aos autos a documentação requerida pela autoridade fiscal. Em vez de trazer tais elementos aos autos, o interessado limitou-se a afirmar que efetuou pagamento indevido, sem demonstrar contabilmente como teria sido apurado o novo valor do tributo devido.

Em sede recursal, a Recorrente simplesmente alega que os documentos solicitados ao contribuinte não são imprescindíveis para análise do pedido e que o município é legítimo detentor de direito aos créditos do PASEP.

Contudo, ainda que a Recorrente seja legítima detentora do crédito, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC¹). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, principalmente a origem e recolhimentos das contribuições, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

¹ 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

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado - Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252).*

Neste cenário, deixando a Recorrente de trazer aos autos documentos capazes de comprovar a origem do crédito pleiteado, seja em sede de defesa, seja em fase recursal, entendo correta a decisão de piso e, adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Diante do exposto, conheço em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo