



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.900924/2012-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.051 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

VENDAS INADIMPLIDAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS.

Pelo princípio da competência as vendas inadimplidas devem compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins do período de apuração quando a venda se concretizou, nos termos RE 586.482 STF.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO. ART. 170 DO CTN.

Havendo recolhimento indevido ou a maior de tributo, a Lei autoriza a restituição/ressarcimento/compensação do crédito tributário, desde que comprovada por meios idôneos sua liquidez e certeza conforme dispõe o art. 170 do CTN.

ÔNUS DA PROVA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO.

O ônus da prova incumbe àquele que do direito se aproveita. Para comprovação de crédito por recolhimento indevido ou a maior de tributo compete ao contribuinte trazer aos autos documentos idôneos que demonstrem o crédito vindicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ariene D Arc Diniz e Amaral e Marcos Antonio Borges.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

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

Relatório

Trata o presente processo do exame do direito creditório requerido através do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 08106.38022.270208.1.1.08-8883, no valor de R\$ 176.169,24 (cento e setenta e seis mil, cento e sessenta e nove reais e vinte e quatro centavos), com fundamento em crédito do PIS Não-Cumulativo Exportação do 3º trimestre de 2007.

A análise do direito creditório foi realizada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul/RS1, que, em conclusão, emitiu o Despacho Decisório de fls. 24, com base no Relatório de Ação Fiscal de fls. 247/254, reconhecendo parcialmente o direito creditório, e homologando parcialmente a compensação a ele vinculada.

A interessada foi cientificada do Despacho Decisório, em 16/07/2012, e apresentou, em 15/08/2012, a Manifestação de Inconformidade de fls. 03/19, na qual alega:

Ser empresa que atua na industrialização, importação e exportação de tabaco em folha. Que realiza vendas à prazo registradas no seu ativo como recebíveis. Com fundamento no art. 9º da Lei 9.430/1996, efetuava a baixa desses ativos inadimplidos da sua contabilidade para classificá-los como perda. Que durante o período de dezembro/2002 à julho/2006 conseguiu recuperar parte dos ativos e os ofertou à tributação das contribuições ao PIS/Cofins.

Alega que em setembro de 2006 e agosto de 2007 apurou os valores recuperados como crédito transmitiu a presente PER/DCOMP.

A 17ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro julgou improcedente a manifestação de inconformidade com fundamento na ausência de elementos probatórios aptos a demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Inconformada, a Recorrente socorre-se a este Conselho por meio do presente Apelo, no qual reitera os termos deduzidos na manifestação de inconformidade, reforçando o argumento de que ofertou à tributação indevidamente ativos baixados como perda e que o termo de ação fiscal de fl. 247/254 não reconhece a totalidade do seu crédito. Pede pelo provimento do recurso.

Em síntese, são os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Sobre a alegada origem do crédito vindicado, vale destacar que o princípio contábil da competência orienta que as receitas devem ser computadas independentemente de realização em moeda. Assim, auferir receita significa simplesmente que o contrato de compra e venda tenha sido firmado, com a emissão da fatura e/ou da nota fiscal e se consolidou com a entrega do produto. Dessa situação decorrem todas as consequências tributárias. O adimplemento, portanto, não é elemento essencial para a caracterização da receita tributável por PIS/Cofins.

Uma vez auferida a receita de venda ocorre o fato gerador do PIS e da Cofins, não importando se a operação de venda se deu à vista ou a prazo. A inadimplência dos adquirentes dos produtos/serviços comercializados não desnaturam o fato gerador e tampouco o anulam.

O próprio artigo 1º, §3º, inciso V, alínea “b”, da Lei 10.833/2003 corrobora o entendimento de que a inadimplência não é dedutível da base de cálculo do PIS e da Cofins. Para fins de cálculo das contribuições relativas ao PIS e à Cofins não cumulativas, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, fizeram constar, de forma exaustiva, os itens que não comporão as correspondentes bases de cálculo e deles não integram as perdas com inadimplência dos clientes.

Para por fim à discussão é importante mencionar que o **Supremo Tribunal Federal, no RE 586.482, foi chamado a examinar a matéria que teve reconhecida sua repercussão geral**. Transcrevo ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA.

1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76).

2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.

3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a

anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas.

4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.

5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e de devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(DJe 19/06/2012, Relator Ministro Dias Toffoli)

Para que seja reconhecido crédito por recolhimento indevido de PIS/Cofins no recebimento de ativos inadimplidos, entendo que é imperiosa a apresentação de elementos probatórios robustos que demonstrem os lançamentos contábeis do período e, assim, apurar a certeza e liquidez que deve orientar o crédito objeto de PER/Dcomp.

Conforme prevê 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. – gn.*

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

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): *demonstração da certeza e liquidez*. Portanto, quando da alegação de recolhimento indevido/a maior de tributo, é de exigência enunciada em Lei que se prove nos autos a origem do crédito.

É indispensável à Recorrente que faça a comprovação do alegado erro por meios idôneos, conforme disciplina legal.

Recordo o que aduz o art. 9º, §1º do Decreto-Lei 1.598/1977, replicado no art. 967 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018):

Art. 9º (...)

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Decreto-Lei 1.598/1977) – gn.

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. (Decreto 9.580/2018) – gn

A escrituração contábil é de manutenção obrigatória sendo, portanto, documentos acessíveis à Recorrente para demonstrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins no período de apuração em debate, que goza de presunção de legitimidade. Caberia à Recorrente, portanto, trazer aos autos sua escrituração contábil, com as demonstrações dos lançamentos de baixa de ativo inadimplido, recebimento dos valores provisionados e todos os registros da receita operacional para assim deixar à evidência a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP.

Como se pacificou a jurisprudência deste Colegiado e deste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. 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:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

O enunciado legal disciplina a distribuição do ônus da prova no processo civil, que incumbe a quem do direito se aproveita. Esta formulação foi encampada no Processo Administrativo Fiscal, com as devidas adaptações.

Em análise da situação concreta posta em julgamento, destaca-se a inexistência de elementos, provas ou indícios aptos a contrapor o despacho decisório e o acórdão recorrido.

Tenho por entendimento que se o contribuinte foi capaz de apurar em sua contabilidade recolhimento de tributo a maior, informar o valor na transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos para convencer os julgadores.

Sendo assim, entendo que andou bem a instância primeira e que não merece reforma o acórdão recorrido.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva