



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

Processo nº 13827.000223/2002-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.316 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2014
Matéria PIS/COFINS. COMPENSAÇÃO
Recorrente S/A JAUENSE DE AUTOMÓVEIS E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998

DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Na compensação de tributos é do contribuinte o ônus de provar os fatos constitutivos do direito creditório pleiteado. Prescrição contida no artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicado supletivamente ao PAF (Decreto No. 70.235/72).

O contribuinte deve demonstrar, clara e objetivamente, com base em provas, suas alegações de modo a evidenciar e corroborar o direito pretendido e não tentar transferir ao Fisco este ônus processual. Atribuir à fiscalização este dever é subverter as atribuições das partes na relação processual. Não cabe ao Fisco, e muito menos às instâncias julgadoras, suprir deficiências probatórias da parte autora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Rodrigo Cardozo Miranda.

Relatório

O presente processo decorre de lançamento de ofício, formalizado através de auto de infração eletrônico nº 0002350, lavrado em 18/02/2002 (e-fls. 21/ss), para a cobrança do PIS, multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 97.881,69, em decorrência da falta de recolhimento do tributo constatada em procedimento de auditoria interna em DCTF (compensação com DARF informada não foi comprovada), para os períodos de apuração de 31/01/1998 a 31/12/1998.

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório

*Em procedimento de auditoria interna de DCTF, foi lavrado o auto de infração nº 0002350 (fls. 20-21), para constituição dos débitos de PIS relativos aos fatos geradores dos meses de janeiro a dezembro de 1998, tendo em vista que a **compensação com DARF informada não foi comprovada**, de acordo com os dados incluídos na declaração. Foi lançada, também, multa de ofício de 75%.*

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 01-11, na qual alega, em síntese, que os débitos informados na DCTF foram extintos por meio de compensação, realizada nos termos do: art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 21/97, com recolhimentos indevidos do próprio PIS. Tais indébitos correspondem aos pagamentos do PIS efetuados sob a égide dos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445 e 2.449, ambos de 1988, cuja execução foi suspensa por força da Resolução nº 49/1995 do Senado Federal. Ressalta o contribuinte que a compensação manejada independe de requerimento administrativo.

Por meio do Despacho nº 34/2007, da 1ª Turma desta DRJ/RPO (fl. 71-72), os autos foram encaminhados à DRF/BAURU, com o fim de que o contribuinte fosse intimado a demonstrar que efetuou tempestivamente, em sua contabilidade, as compensações alegadas, bem como para que fossem apura

No curso da diligência, o contribuinte informou que impetrou o mandado de segurança 2000.61.08.008682-3, distribuído à la Vara da Justiça Federal em Bauru, no qual pleiteia o reconhecimento do direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e de FINSOCIAL com débitos de quaisquer outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Nesta ação judicial, os alegados recolhimentos indevidos de PIS também são aqueles efetuados com base nos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445/88 e 2.449/88. Conforme consta da cópia do acórdão anexada às fls. 188-190, a medida liminar requerida foi indeferida e a sentença denegou a segurança em razão do reconhecimento da prescrição quinquenal com relação ao FINSOCIAL e em virtude da ausência de demonstrativo líquido e certo quanto ao PIS. O impetrante interpôs apelação, pleiteando o reconhecimento da prescrição decenal com relação ao FINSOCIAL e renunciando ao direito de recorrer com relação ao PIS. No acórdão, foi negado provimento à apelação, sob o fundamento de que o prazo prescricional é de cinco anos, tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei Complementar 118/2005. Foi interposto recurso especial ao STJ.

*Diante desses fatos, a DRF/BAURU proferiu o **Despacho Decisório SAORT nº 1751/2007**, não conhecendo da impugnação apresentada, por considerar finalizada em definitivo a discussão na esfera administrativa sobre os créditos tributários lançados, eis que a mesma matéria está sendo discutida no âmbito judicial.*

Inconformado, o contribuinte apresentou o recurso de fls. 200-214, no qual aduz novamente que tinha direito A. compensação, independentemente de requerimento administrativo, dos recolhimentos indevidos do PIS efetuados sob o amparo dos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445/88 e 2.449/88. Conclui que houve equivocada interpretação quanto à renúncia à via administrativa, já que, segundo alega, o direito aos créditos independe de processo judicial, que foi ajuizado tão-somente para discutir o direito a juros de 1% ao mês, desde o recolhimento indevido, e as compensações. Aduz que o mandado de segurança foi impetrado após as compensações, de modo que houve equívoco em relacioná-lo aos débitos já compensados. Por fim, pede que seja julgado improcedente o auto de infração lavrado.

*A SAORT/DRF/BAURU, por meio do Despacho de fl. 213, **reviu de ofício o Despacho Decisório SAORT nº 1751/2007**, dando ao mesmo o efeito de despacho simples, em atendimento ao Despacho da DRJ/RPO que determinou a realização da diligência, já que o processo administrativo já se encontrava em estágio de julgamento na esfera de competência da DRJ. Com efeito, em razão da apresentação de impugnação, a apreciação da validade do lançamento efetuado passou à alçada da DRJ. Assim, eventual decisão acerca da ocorrência de concomitância entre processo administrativo e judicial deve ser tomada pelo órgão da RFB cuja atribuição é o julgamento da impugnação apresentada. Dai o acerto da revisão de ofício realizada pela SAORT da DRF/BAURU.*

*Em seguida, por meio do Despacho de fls. 224-227, os autos foram novamente encaminhados à DRF/BAURU, a fim de que **o contribuinte fosse intimado a comprovar que as compensações dos débitos de PIS** relativos aos fatos geradores ocorridos no ano de 1998 com recolhimentos indevidos do próprio PIS, baseados nos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445/88 e 2.449/88, foram devidamente escrituradas em sua contabilidade, apresentando: 1- cópias dos lançamentos contábeis dos Livros Diário e Razão e dos respectivos termos de abertura e de encerramento, nos quais estejam registrados o reconhecimento do direito creditório, contra a Fazenda Nacional, dos recolhimentos a maior do PIS efetuados com base nos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445/88 e 2.449/88 (em conta do tipo "PIS A RECUPERAR"); 2- cópias de todos os lançamentos contábeis relativos ao aproveitamento do direito creditório referido no item "1" (não apenas os aproveitamentos efetuados no ano de 1998); 3- cópias do plano de contas; 4- cópias dos balanços e balancetes, registrados no Livro Diário, nos quais esteja escriturado, em conta do ativo, o direito creditório referido no item "1"; 4- demonstrativo no qual seja indicada a forma de apuração do direito creditório referido no item "1", com indicação dos DARFs de origem, valor recolhido, valor devido, saldo a recuperar e respectiva atualização. Além disso, foi solicitado à DRF/BAURU que, de posse dos documentos apresentados pelo contribuinte em cumprimento à intimação, adotasse as seguintes providências: 1- apurar o direito creditório relativo aos recolhimentos indevidos do, baseados nos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445/88 e 2.449/88, consoante os critérios utilizados pela RFB para a respectiva correção e atualização, adotando-se, para tanto, o entendimento acerca da semestralidade preconizado no Parecer PGFN/CRJ nº 2143, de 2006, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda publicado no Diário Oficial da União de 16/11/2006, e no Ato Declaratório PGFN nº 8, de 16/11/2006; 2- simular, por meio de demonstrativo, a compensação do direito creditório referido no item "1" com os débitos compensados pelo contribuinte com a utilização deste direito creditório, consoante indicado em sua contabilidade, nos termos dos critérios utilizados pela RFB para o encontro de contas, inclusive no tocante a juros e atualização. Finalmente, solicitou-se a elaboração de relatório conclusivo no qual fosse no qual*

fosse avaliada a comprovação, na contabilidade, da compensação alegada pelo contribuinte e a suficiência, para tanto, do direito creditório a que faz juz.

Devidamente intimado a apresentar os elementos referidos, o contribuinte, na petição de fl. 234, informa que os direitos creditórios relativos aos recolhimentos indevidos de PIS não se encontram registrados em conta do tipo "PIS A RECUPERAR", razão pela qual não apresentou a comprovação contábil das compensações e o controle contábil dos créditos e débitos compensados. Apresentou apenas cópias dos DARFs relativos aos recolhimentos do PIS realizados com base nos Decretos-Lei 2.445/1988 e 2.449/1988 e demonstrativos de apuração dos indêbitos.

Diante disso, os autos foram novamente encaminhados a esta DRJ/POR para julgamento da impugnação.

É o relatório.

A 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-26.227, em 28 de setembro de 2009 (e-folhas nº 299/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

Data do fato gerador: 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998

AUDITORIA INTERNA DE DCTF - COMPENSAÇÃO - PROVA - MULTA DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA

A alegação de que a compensação informada em DCTF foi efetuada com base na faculdade conferida pelo art. 66 da Lei 8.383/1991 deve ser provada pelo contribuinte. Caso não seja provada a compensação, é cabível o lançamento do débito. Afasta-se a multa de ofício em razão da aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O acórdão **afastou a cobrança da multa de ofício**, em face do princípio da retroatividade benigna (aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004).

A interessada regularmente cientificada do Acórdão proferido, em 03/12/2009 (e-folhas 309/311), interpôs Recurso Voluntário em 15/12/2009 (e-fls. 312/ss), onde repisa os argumentos trazidos na impugnação.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Como visto, a decisão recorrida manteve a autuação fiscal basicamente pela falta da apresentação por parte da Recorrente dos elementos probantes capazes de demonstrar a efetividade da compensação pleiteada administrativamente, conforme trecho do voto vencedor abaixo transcrito:

(...), a simples alegação de que débitos foram compensados nos termos do art. 66 da Lei 8.383/91, ainda que seja comprovada a realização de pagamento indevido apto a ser utilizado em compensação, não basta para atestar a extinção do crédito tributário compensado. A compensação deve restar consignada na escrituração contábil para que a autoridade administrativa tenha condições de verificar a regularidade do procedimento. E a razão para esta exigência é óbvia: o indébito deve estar vinculado a um débito específico na compensação e, tendo em vista que a compensação prevista no art. 66 da Lei 8.383/91 se realiza por iniciativa do próprio contribuinte, sem interferência da Administração, que se reserva o direito de verificar posteriormente a regularidade do procedimento, deve a vinculação entre débito e crédito estar devidamente escriturada para que este controle seja possível. Nesses termos, no Livro Diário, por exemplo, deve ser demonstrado o reconhecimento do recolhimento indevido e a respectiva utilização em compensações, inclusive com apresentação de balanços (registrados no Livro Diário) nos quais o direito creditório consta de conta do ativo e de eventuais livros auxiliares e também do Livro Razão, para que se possa acompanhar adequadamente a utilização dos indébitos.

Intimado a demonstrar que efetuou tempestivamente, em sua contabilidade, as compensações alegadas, o contribuinte apresentou apenas as cópias do Livro Diário (fls. 151-164), nas quais há lançamentos de compensação de PIS para todos os meses do ano de 1998, com o seguinte histórico "CF. PROC. ADMINISTRATIVO". Evidentemente, a apresentação apenas desses lançamentos contábeis não basta para comprovar a compensação alegada. Não é possível, por exemplo, saber a origem do crédito utilizado na compensação e tampouco aferir a respectiva suficiência. Mais que isso, o contribuinte não formalizou qualquer processo administrativo para pleitear a compensação de PIS com PIS. Aliás, alega precisamente que a compensação foi efetuada apenas na contabilidade, já que independe de requerimento administrativo. Portanto, os históricos dos lançamentos contábeis apresentados apresentam divergência com sua alegação.

Diante disso, nova intimação foi efetuada, a fim de que fossem apresentados os seguintes elementos:

1- cópias dos lançamentos contábeis dos Livros Diário e Razão e dos respectivos termos de abertura e de encerramento, nos quais estejam registrados o reconhecimento do direito creditório, contra a Fazenda Nacional, dos recolhimentos a maior do PIS efetuados com base nos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445/88 e 2.449/88 (em conta do tipo "PIS A RECUPERAR"); 2- cópias de todos os lançamentos contábeis relativos ao aproveitamento do direito creditório referido no item "1" (não apenas os aproveitamentos efetuados no ano de 1998); 3- cópias do plano de contas; 4- cópias dos balanços e balancetes, registrados no Livro Diário, nos quais esteja escriturado, em conta do ativo, o direito creditório referido no item "1".

Em sua resposta (fl. 234), o contribuinte informa que os direitos creditórios relativos aos recolhimentos indevidos de PIS não se encontram registrados em conta do tipo "PIS A RECUPERAR", razão pela qual não apresentou a

comprovação contábil das compensações e o controle contábil dos créditos e débitos compensados. Apresentou apenas cópias dos DARFs relativos aos recolhimentos do PIS realizados com base nos Decretos-Lei 2.445/1988 e 2.449/1988 e demonstrativos de apuração dos indêbitos.

As provas da efetivação da compensação, nos termos do art. 66 da Lei 8.383/1991 não foram, portanto, apresentadas. A simples demonstração da existência de recolhimentos indevidos do PIS com base nos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445/1988 e 2.449/1988 não basta para concluir que houve compensação. Tampouco a DCTF é o instrumento hábil para efetuar a compensação pretendida. Esta declaração tem por fim apenas informar a RFB sobre eventual compensação realizada na contabilidade. Aliás, a informação prestada na DCTF sequer corresponde à alegação do contribuinte, já que os DARFs informados na declaração como origem do direito creditório não correspondem aos DARFs de recolhimento do PIS com base nos inconstitucionais Decretos-Lei 2.445/1988 e 2.449/1988. Registre-se, finalmente, que, conforme atestam os extratos de fls. 283-284, o contribuinte sempre apurou o IRPJ pelo lucro real, de modo que está obrigado a manter escrituração comercial e fiscal completa e regular.

Não há reparos a fazer no voto condutor da decisão recorrida, o qual, inclusive, adoto como fundamento também desta decisão, nos termos do que dispõe o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

De fato, a Recorrente teve ao menos duas oportunidades para demonstrar os seu suposto direito à compensação – quanto da apresentação da impugnação ao lançamento e, novamente, quanto intimada pela autoridade fiscal na ocasião em que os autos baixaram em diligência, a pedido da DRJ – Ribeirão Preto (Intimação DRF/BAU/SAORT 297/2007 / e-fls. 234/ss) – **mas não o fez** em nenhuma dessas oportunidades.

No Recurso Voluntário aduz que o art. 66 da Lei nº 8.383/1991 não “dispõe sobre a necessidade de comprovação da compensação nos moldes exigidos pelo i. julgador” e que “o artigo se restringe a estabelecer as regras gerais da compensação em caso de pagamento indevido ou a maior de contribuições e tributos federais, (...)”.

Equivoca-se a Recorrente. Confirmamos o que dispõe o art. 66 da Lei nº 8.383/1991, *verbis*:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º E facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Portanto, o próprio texto da lei remeteu à Receita Federal a competência para expedir normas complementares para o perfeito cumprimento do citado artigo. Nesse sentido, foi editada a Instrução Normativa DRF nº 67/92, que, em seu art. 10, prescreve:

*Art. 10. O contribuinte deverá manter em seu poder, para eventual exibição Receita Federal, e enquanto não estiverem prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, **documentação comprobatória da compensação efetuada.***

Portanto, não basta apenas informar que fez a compensação, mas deve-se comprovar a sua efetivação com a apresentação da documentação comprobatória probante, por meio de sua escrituração contábil fiscal que dê suporte às informações prestadas. Isto porque, conforme dispõe o art. 10 da IN DRF nº 67/92, a autoridade fiscal pode exigir a citada documentação para aferir a regularidade da compensação pleiteada administrativamente.

Com efeito, compulsando-se os autos verifica-se não existir qualquer elemento probante capaz de demonstrar a regularidade da compensação pleiteada.

A Recorrente faz extensa explanação quanto a matérias diversas, entretanto, não apresenta os elementos probantes suficientes para demonstrar concretamente o seu direito à compensação.

Em nosso ordenamento jurídico, como prescreve o artigo 333, do CPC – Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo tributário, o ônus da prova incumbe ao autor quanto à existência de fato constitutivo de seu direito. Este artigo estabeleceu um regramento, destinado ao julgador, possibilitando tomar uma decisão em desfavor daquela parte que não desempenhou bem a sua função de provar. Em reforço a este dispositivo, o artigo 396 do CPC impõe a exigência da devida instrução do pedido, *verbis*:

Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações.

No mesmo sentido, o artigo 28 do Decreto nº 7.574/2011 (que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União) informa caber ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

A Recorrente deveria comprovar suas alegações, com base em documentos e livros fiscais, de modo a evidenciar e corroborar o direito pretendido e não tentar transferir ao Fisco o dever de comprovar as suas alegações (da Recorrente). Atribuir ao Fisco este dever é subverter as atribuições das partes na relação processual. Não cabe ao Fisco, e muito menos às instâncias julgadoras, suprir deficiências probatórias da parte/autora.

Destarte, em face de todo o exposto, voto por **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Processo nº 13827.000223/2002-75
Acórdão n.º **3202-001.316**

S3-C2T2
Fl. 339

CÓPIA