



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

Processo nº 13832.000095/99-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.907 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR - PIS
Recorrente SYLVIO JOSÉ DA SILVA - CEREALISTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1991 a 30/06/1992

ÔNUS DA PROVA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.
ARTIGO 170 DO CTN.

Em processos que decorrem do indeferimento de pedido de restituição/compensação, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deverá apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito (artigo 170, do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre de Pedido de Restituição de PIS, cujo pagamento indevido teria ocorrido nos períodos de apuração 01/1991 a 06/1992, no valor de R\$3.874,64, que foi acompanhado de Pedido de Compensação com débitos vincendos de terceiros.

Esse pedido foi inicialmente analisado pela SAORT em Marília, que emitiu despacho decisório de indeferimento do pleito, por dois motivos: *"a) os pagamentos mediante DARF efetuados até 23/07/1994 não podem ser restituídos/compensados, pois ultrapassam o prazo decadencial de 5 anos para se pleitear a restituição/compensação e em virtude de não prosperar a tese do contribuinte em relação à semestralidade do fato gerador; b) os pagamentos mediante DARF efetuados a partir de 23/07/1994 não podem ser restituídos/compensados, em virtude de não prosperar a tese do contribuinte em relação à semestralidade do fato gerador."* (Relatório do Segundo Despacho Decisório que apreciou o pedido, conforme fls. 269)

Diante do indeferimento, o ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, em sessão do dia 12/03/2002. Após, interpôs Recurso Voluntário ao então Segundo Conselho de Contribuintes, que analisou as duas matérias de direito, decadência e semestralidade do PIS, julgando de forma favorável ao Recorrente, como se verifica na ementa e resultado de julgamento do acórdão nº 201-79.414, de 29/06/2006, abaixo transcrito:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/1991, 28/02/1991, 31/03/1991, 30/04/1991, 31/05/1991, 30/06/1991, 31/07/1991, 31/08/1991, 30/09/1991, 31/10/1991, 30/11/1991, 31/12/1991, 31/01/1992, 29/02/1992, 31/03/1992, 30/04/1992, 31/05/1992 e 30/06/1992.

PIS. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO.

A decadência do direito de pleitear a compensação/restituição e de 05 (cinco) anos, tendo como termo inicial, na hipótese dos autos, a data da publicação da Resolução do Senado que retira a eficácia da lei declarada inconstitucional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/1991, 28/02/1991, 31/03/1991, 30/04/1991, 31/05/1991, 30/06/1991, 31/07/1991, 31/08/1991, 30/09/1991, 31/10/1991, 30/11/1991, 31/12/1991, 31/01/1992, 29/02/1992, 31/03/1992, 30/04/1992, 31/05/1992, 30/06/1992.

PIS. SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/1995, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora Designada, da seguinte forma: 1) para considerar que o prazo decadencial conta-se a partir da Resolução do Senado Federal nº 49/95, vencidos os Conselheiros Walber José da Silva (Relator), Maurício Taveira e Silva e José Antônio Francisco, que consideram prescrito o direito à restituição em 05 (cinco) anos do pagamento; e II) para reconhecer a semestralidade da base de cálculo do PIS, vencido o Conselheiro Walber José da Silva (Relator). Designada a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques para redigir o voto vencedor".

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional ainda interpôs Recurso Especial, que teve seu provimento negado pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento do dia 07/02/2013, conforme Acórdão nº 9303-002.200, abaixo transcrito:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 04/02/1991 a 14/07/1992

PIS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA EXERCER O DIREITO. O prazo para repetição de indébito, para pedidos efetuados até 08 de junho de 2005, era de 10 anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido (tese dos 5 + 5), a partir de 9 de junho de 2005, com a vigência do art. 3º da Lei complementar nº 118/2005, esse prazo passou a ser de 5 anos, contados da extinção do crédito pelo pagamento efetuado. Para restituição/compensação de créditos relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1991 e maio de 1992, cujo pedido tenha sido protocolado até 08 de junho de 2005, aplicava-se o prazo decenal - tese dos 5 + 5.

Recurso Especial do Procurador Negado".

Com isso, os autos retornaram à origem e foi lavrado o Termo de Cientificação e de Intimação Fiscal nº 230/2013, de 17/10/2013, para ciência do Recorrente do teor da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais e para intimar o Recorrente para a apresentação da seguinte documentação e informações: *"a) Cópia de livros contábeis, fiscais e/ou demonstrações de resultados, relativos aos meses de 07/1990 a 12/1991; b) Confirmar a não indicação de débitos a compensar; c) Relacionar todas as ações judiciais em que o contribuinte seja parte, que versem sobre os créditos do PIS objeto do pedido de compensação; d) Demais documentos e/ou informações que julgar necessários"*. (Relatório do Segundo Despacho Decisório que apreciou o pedido, conforme fls. 271)

Em resposta, o Recorrente prestou informações a respeito do pedido de restituição e de compensação de crédito com débito de terceiros, porém, não entregou a documentação exigida pela unidade, para aferição da liquidez e certeza do crédito, após a superação das questões de direito no contencioso fiscal.

Nessa petição, o Recorrente: *"a) Afirma que houve a transferência do crédito para o Supermercado Comercial Estrela de Piraju Ltda e que não foram apontados os débitos compensados em virtude de que a compensação se deu com débitos vencidos; b) Argumenta que a Receita Federal não pode exigir os livros contábeis/fiscais de 07/1990 a 12/1991, pois já se passaram os cinco anos do prazo decadencial para constituição do crédito, não podendo o Fisco alterar as bases de cálculo informadas pelo contribuinte; c) Em virtude do exposto, solicita que sejam considerados os créditos do contribuinte na sua totalidade, tal qual como foram pleiteados".* (Relatório do Segundo Despacho Decisório que apreciou o pedido, conforme fls. 272)

Em seguida, foi exarado novo despacho decisório, para análise e decisão acerca do pedido formulado pelo Recorrente, considerando já como superadas as questões de direito que foram obstáculo ao reconhecimento do direito creditório, ficando a análise limitada à conferência de liquidez e certeza do direito alegado.

Nesse novo despacho decisório, de fls. 267 e seguintes, o pedido de restituição/compensação foi indeferido, por não ter o contribuinte apresentado a documentação comprobatória do direito de crédito em relação às bases de cálculo de PIS, e por ausência de comprovação também em relação à compensação e à inexistência de ações judiciais com o mesmo objeto.

Diante disso, o Recorrente apresentou nova Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, na sessão de julgamento do dia 06/10/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1991 a 30/06/1992

DECISÃO CARF. FIXAÇÃO DE PARÂMETROS PARA O CÁLCULO DE EVENTUAL PAGAMENTO A MAIOR. AFERIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA A CARGO DA AUTORIDADE LOCAL.

Os parâmetros fixados pela instância administrativa superior para o cálculo de eventual pagamento a maior de PIS devem ser respeitados pela autoridade administrativa responsável por dar consequência material ao julgado a quem, porém, cabe a verificação da comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito oposto contra a Fazenda Pública.

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido e a regularidade da compensação eventualmente efetuada".

Dessa decisão, o Recorrente foi intimado no dia 17/12/2014, quarta-feira, conforme documento de fls. 302, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 05/01/2015, segunda-feira, pelo qual requer o reconhecimento da totalidade do direito de crédito objeto de seu pedido, com base no seguinte argumento: o direito de o Fisco confrontar as bases de cálculo teria decaído, por força da aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN. pois, segundo o Recorrente, *"em que pese a exigência dos livros contábeis, fiscais e/ou demonstrações de resultado, (...) cabe aqui ponderar que se passaram muito mais do que 5 (cinco) anos, ou seja, passaram-se mais de 20 (vinte), o que por consequência desobriga o*

Contribuinte a manter tais documentos, pelo simples fato de que já decaiu o direito da Fazenda alterar a base de cálculo apresentada".

Em seguida, os autos foram remetidos à Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

A questão a ser decidida pelo Colegiado no processo ora em julgamento diz respeito ao direito probatório em pedido de restituição com declaração de compensação.

Como regra, o artigo 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. A respeito, comenta a doutrina: *"compete, em regra, a cada uma das partes o ônus de fornecer os elementos de prova das alegações de fato que fizer. A parte que alega deve buscar os meios necessários para convencer o juiz da veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão/exceção, afinal é a maior interessada no seu reconhecimento e acolhimento"*.¹

Nessa linha, a Lei nº 9.784/1999, que regula os processos administrativos federais, determina: *"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei"*. (grifos nossos)

Assim, como esse Colegiado já teve a oportunidade de decidir, *"o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário, no qual cabe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, e em processos relativos a pedidos de ressarcimento e compensação, em que cabe ao contribuinte provar o seu direito de crédito"*. (Acórdão nº 3401-003.204; Data da Sessão: 23/08/2016; Relator: Augusto Fiel Jorge d'Oliveira)

Quanto ao momento de produção de prova, seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que seja apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação da manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo a prova ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em 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"*, sob pena de preclusão.

¹ Curso de Direito Processual Civil. Vol. 02. Fredie Didier Jr., Paula Braga, Rafael de Oliveira. Edição 2013. Editora Juspodivm. p. 81-85.

No presente caso, há dois despachos decisórios para apreciação do direito de crédito da Recorrente e, em consequência, o contencioso se desenvolveu em duas etapas, cada uma aberta a partir da apresentação de Manifestação de Inconformidade ao despacho decisório, pelo contribuinte, ora Recorrente.

Na primeira etapa, foram discutidas apenas as 2 (duas) questões de direito que impediam o reconhecimento do direito de crédito ao Recorrente, qual seja, a decadência para apresentação do pedido, se o prazo aplicável era de 5 (cinco) ou 10 (dez) anos, e a semestralidade do PIS. Não houve, nessa primeira etapa, a aferição da liquidez e certeza do direito de crédito, no que diz respeito à sua quantificação.

Essa conclusão é alcançada pelo exame do despacho decisório de fls. 88 e seguintes e da decisão da DRJ em Ribeirão Preto - SP, de fls. 127 e seguintes, que rejeitaram o direito de crédito apenas com base em razões de direito, sem a necessidade de verificar eventual quantidade de direito de crédito.

Do mesmo modo, é o voto vencedor do Acórdão 201-79.414, que supera as duas limitações relativas às questões de direito para o reconhecimento do direito de crédito, tomando o cuidado de afirmar a "possibilidade da existência de valores a serem compensados", mas, em momento algum, "reconhece o direito de crédito", o que indica a necessidade de posterior liquidação do julgado, na qual a unidade de origem deveria verificar a certeza e liquidez do direito de crédito, à luz de sua correta quantificação. É ler a conclusão do voto da i. Conselheira redatora do Voto Vencedor: *"Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso para admitir a possibilidade de haver valores a serem compensados, em face da existência da contribuição ao PIS, a ser calculada mediante regras estabelecidos na Lei Complementar nº 7/70, e, portanto, considerando como base de cálculo do PIS, para os períodos ocorridos até, inclusive, fevereiro de 1996, o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem correção monetária"*. (fls. 194)

Portanto, nessa primeira etapa do contencioso foram discutidas apenas questões de direito referentes ao direito de crédito do Recorrente, surgindo a questão relativa à quantificação desse direito com o retorno dos autos à origem, momento em que a prova desse direito poderia e deveria ter sido feita pelo Recorrente que, contudo, foi incapaz de fazê-lo, até mesmo em razão do transcurso de décadas entre os pagamentos indevidos e o momento em que tal questão foi trazida à baila no contencioso fiscal.

Em se tratando de pedido de restituição combinado com pedido de compensação, é ônus do contribuinte provar que possui o direito de crédito e no montante por ele alegado, o que implica a guarda da documentação necessária para tanto não pelo prazo de 5 (cinco) anos da realização dos pagamentos, como pretende ver reconhecido o Recorrente, mas até o encerramento da discussão administrativa ou judicial em que pretende ver aquele direito de crédito reconhecido. Nesse sentido, vejam os dispositivos legais a seguir:

CTN: "Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram". (grifos nossos)

Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil): "Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados". (grifos nossos)

Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99): "Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º). (...)

Art.923.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 nº1.598, de 1977, art. 9º, §1º)". (grifos nossos)

Com relação ao argumento do Recorrente, de que o Fisco tem prazo decadencial para alterar a base de cálculo do PIS, não há como deixar de reconhecer a existência do prazo para que o Fisco altere as bases de cálculo, porém, deve-se atentar que a Lei Complementar impõe restrições temporais ao Fisco para o lançamento de tributos.

É certo dizer que o Fisco tem determinado prazo, seja esse prazo contado conforme o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, seja conforme o artigo 173, inciso I, do CTN, para alterar a base de cálculo do PIS, para fins de realizar o lançamento e exigir crédito tributário. Entretanto, esse não é o caso. Não se está diante de lançamento de crédito tributário contra o contribuinte, mas de requerimento do contribuinte, perante a Fazenda Pública, de restituição de tributos, procedimento em que o contribuinte deve provar a certeza e liquidez de seu crédito, nos termos do artigo 170, do CTN. Logo, não há que se aplicar o prazo decadencial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, ao caso.

Além disso, a exigência de documentação não tem como objetivo alterar a base de cálculo do PIS, sendo certo que a base de cálculo do PIS adotada pelo contribuinte na década de 90, esteja ela certa ou errada, não tem mais como ser contestada pelo Fisco, para fins de lançamento de crédito tributário. O motivo da solicitação é a verificação das bases de cálculo consideradas pelo contribuinte e a que deveria ter sido considerada, tal como entendeu a decisão do Segundo Conselho de Contribuintes, à luz do ordenamento jurídico vigente à época, diferença esta apta a gerar o pagamento a maior, gerador do indébito tributário.

Apesar da falta de apresentação dos documentos solicitados pela unidade de origem, ainda foi realizado um trabalho de verificação da liquidez e certeza do direito de crédito, considerando a documentação que havia sido juntada pelo Recorrente em seu pedido inicial, como se observa do seguinte trecho do segundo despacho decisório proferido nos autos do presente processo:

"12. Os DARF pagos pelo contribuinte e juntados ao processo (fls. 05/18) não contêm informações sobre o faturamento da contribuinte no campo "Outras Informações". De qualquer forma, essas informações, quando existem, são digitadas pelo contribuinte e não comprovam a veracidade das mesmas. Os DARF comprovam apenas que houve pagamento a título de PIS, mas não comprovam que tais pagamentos foram efetuados a maior. (...)

16. Face à não apresentação dos livros contábeis/fiscais e no intuito de não prejudicar o direito do contribuinte, fizemos uma análise comparativa das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIRPJ, juntadas aos autos pelo contribuinte por ocasião do protocolo do pedido (fls. 44/63), com os valores informados pelo contribuinte em planilha (fls. 19/21). Através do demonstrativo “BASE DE CÁLCULO DO PIS COM SEMESTRALIDADE” que emitimos e juntamos aos autos (fls. 266), concluímos o seguinte:

a) Período de apuração 07 a 12/1990: o contribuinte não informou em planilha as bases de cálculo do PIS (fls. 19) e a DIRPJ apresentada somente informa o faturamento anual da pessoa jurídica (fls. 51), impossibilitando dessa forma a apuração da base de cálculo mensal do PIS;

b) Período de apuração 01/1991 a 12/1991: embora conste da planilha os faturamentos mensais (fls. 19/20), na DIRPJ consta somente o faturamento anual (fls. 55), impossibilitando a aferição da base de cálculo mensal do PIS". (fls. 272-273)

Nesse cenário, **(i)** não tendo o contribuinte apresentado os livros contábeis e fiscais, bem como demonstrações de resultado, capazes de evidenciar a ocorrência de pagamento a maior de PIS a gerar o direito de crédito, **(ii)** não sendo possível à unidade de origem aferir o direito de crédito, com a documentação e informações disponíveis nos autos, tal como demonstrado no segundo despacho decisório, concluo que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o seu direito de crédito, que carece da liquidez e certeza necessários a seu reconhecimento.

Diante da carência de comprovação do direito de crédito, ficam prejudicadas as demais questões apontadas como fundamento para o indeferimento do pedido na origem, como comprovação também em relação à compensação e à inexistência de ações judiciais com o mesmo objeto.

Por essas razões, proponho ao Colegiado negar provimento ao Recurso Voluntário, com a manutenção da decisão proferida no despacho decisório pelo indeferimento do pedido de restituição/compensação formulado.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator