



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.963894/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.167 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de outubro de 2021
Recorrente UNIVERSAL MUSIC LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência, cujo objetivo é instruir o processo com as provas documentais que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal.

A diligência fiscal, perícia técnico-contábil, não tem o condão de substituir a parte na atividade de produção de prova.

Para afastar a omissão de receitas, infração imputada por presunção legal, o ônus probatório, atividade de produção de provas, é do sujeito passivo, em face do inversão do ônus da prova.

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Em processos decorrentes da não-homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito. No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo do PER/DCOMP nº 14042.60686.170507.1.3.04-1551 (fls. 58 a 63), transmitido em 17/05/2007 pelo contribuinte acima identificado, no qual solicita a compensação do PIS relativo ao período de apuração 04/2007. Informa como origem do direito creditório o pagamento referente ao PIS, relativo ao período 04/2006, no valor total de R\$ 96.520,67, pretendendo utilizar para fins desta compensação apenas R\$ 55.513,47.

À fl. 64 consta despacho decisório, o qual concluiu pela improcedência do crédito original informado no PER/DCOMP, sob o fundamento de que o pagamento relacionado havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificado desta decisão em 10/11/2009 (fl. 265), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva em 17/11/2009 (fls. 02 a 17), alegando, em resumo, que:

- Foi intimada acerca da decisão atacada por correspondência com aviso de recebimento, recebida em 19/10/2009, sendo a presente manifestação tempestiva;
- A impugnante, na apuração do valor recolhido por meio do DARF incluído na DCOMP em análise, observou que não havia se aproveitado dos créditos decorrentes de despesas, procedendo à revisão de sua escrita fiscal;
- A empresa apurou valor devido menor que o recolhido, utilizando o crédito resultante para a presente compensação, retificando a DCTF e o DACTON correspondentes;
- A decisão questionada foi proferida juntamente com 82 outras, tornando evidente que a impugnante não teve tempo hábil para exercer de forma ampla seu direito de defesa;
- Desde já requer a produção de prova documental e pericial para que a defesa da impugnante não seja prejudicada;
- As despesas que geraram os créditos objeto da compensação são decorrentes dos custos com gravação e dos pagamentos de direitos autorais, conforme já manifestado por meio da Solução de Consulta nº 33/05, da 2ª Região Fiscal;
- Sobre a questão tratam ainda as Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004;
- A prova pericial pretendida tem por finalidade evidenciar a existência do crédito, apresentando-se os correspondentes quesitos;
- A impugnante está apresentando 83 manifestações de inconformidade, o que evidencia hipótese excepcional constante do art. 16, § 4º, “a”, do Decreto nº 70.235/72;

- Com base nos princípios da verdade material, moralidade, eficiência, devido processo legal e ampla defesa, requer o deferimento de posterior juntada de documentação.

É o relatório.

A lide foi decidida pela 16ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, nos termos do Acórdão nº 12-54.421, de 03/04/2013 (fls.266/270), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

PERÍCIA CONTÁBIL/DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - Deve ser indeferido o pedido de perícia contábil/diligência formulado, quando os documentos comprobatórios do direito alegado estejam na posse do contribuinte, sendo dele o ônus de sua apresentação.

DCOMP - DIREITO CREDITÓRIO NÃO COMPROVADO DOCUMENTALMENTE - ÔNUS DA PROVA - É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o direito creditório informado em declaração de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o arrazoadado de fls. 327/343, após síntese dos fatos relacionados com a lide, reitera as alegações deduzidas em sede de manifestação de inconformidade, no que tange a legitimidade do direito ao crédito de PIS/COFINS, a título de direitos autorais pagos pela indústria fonográfica, bem como decorrentes de custos de produção, junta jurisprudência deste Conselho nesse sentido.

Ao final requer:

62. Diante de todo o exposto, requer-se a reforma integral do v. acórdão recorrido para que seja reconhecido o direito creditório e, por conseguinte, homologada a totalidade da compensação declarada nestes autos.

63. Caso – ad argumentandum – assim não se entenda, requer-se o deferimento da prova pericial para que em conjunto com a documentação acostada ao presente, corrobore a liquidez e certeza dos créditos claramente demonstrada nestes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 21/05/2012 (fl.314) e protocolou Recurso Voluntário em 19/06/2013 (fl.327) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Do pedido de prova pericial:

No recurso em apreço, a recorrente reapresentou os mesmos pedidos de perícia/diligência apresentados na fase de manifestação de inconformidade.

Segundo a Recorrente *“torna-se claro que a não homologação da compensação em causa é consequência da postura do Fisco, que deixou de cumprir com seu dever de ofício de realizar as diligências necessárias ao esclarecimento dos fatos, consoante princípios basilares do direito tributário e a dicção clara do art. 65 da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, então vigente”*.

A realização de perícia revela-se totalmente prescindível, isso porque, as respostas aos requisitos formulados pela recorrente prescinde da participação de especialista. Trata-se de questões facilmente respondíveis, mediante análise dos documentos da escrituração contábil e fiscal da recorrente. O que teria certamente ocorrido, se a recorrente tivesse apresentado os arquivos digitais e os documentos contábeis e fiscais indispensáveis para a confirmação dos créditos declarados/pleiteados, ou ao menos tivesse apresentado uma justificativa plausível para tal omissão, o que não existiu, no presente caso.

A realização de diligência também revela-se impraticável, uma vez que a recorrente não trouxe à colação dos autos os arquivos digitais e a documentação comprobatória do crédito pleiteado. E por força da preclusão determinada no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, não há como mais apresentá-la, a menos que tivesse comprovado uma das condições excepcionais especificadas nas alíneas do citado § 4º, o que não ocorreu no caso em tela.

A alegação da recorrente de que na mesma data 83 despachos decisórios referentes a compensações efetuadas no período de 2006 a 2009 e que os documentos que serviram de base para a apuração do direito creditório eram inúmeros para serem juntados aos autos, prejudicando até a sua análise por perfazer vários volumes de documentos, estando todos no seu estabelecimento, não se enquadra em nenhuma das hipóteses excepcionais mencionadas.

A grande quantidade de documentos não é justificativa idônea para que tais arquivos/documentos não fossem carreados aos autos, ou apenas parte deles. No caso, pelo menos os arquivos digitais obrigatórios deveriam ter sido carreados aos autos, o que também não ocorreu.

Ademais, se a manifestante percebeu ser necessário retificar a DCTF e o Dacon originais, imagina-se que tal procedimento tenha se dado com base em controles fiscais e contábeis que a interessada detinha à época dessas retificações. Não é de se esperar que esse acerto tenha ocorrido sem que a contribuinte tenha os documentos que o embasaram. Por tais razões, soa estranho a alegação de que não teve tempo de prestar à RFB em 30 dias as informações que ela utilizou para preencher as declarações retificadoras.

Cabe ressaltar, entretanto, que com a manifestação de inconformidade, a recorrente limitou-se a apresentar, DCTF e DACTON retificados e planilhas de pagamentos relativos direitos autorais e de custo de gravação, ou seja, documentos por ela própria elaborados, em vez dos arquivos digitais e da documentação fiscal e contábil a que ela estava obrigada a manter a disposição da fiscalização, que se revela notoriamente insuficiente para justificar qualquer análise mediante diligência ou perícia.

A propósito da atitude omissa da recorrente, merece destaque o fato de a recorrente, no presente recurso, em vez de aproveitar a oportunidade e apresentar justificativas convincentes para a sua deliberada e intencional omissão de apresentar/exibir os arquivos digitais e os documentos contábeis e fiscais imprescindíveis à análise do direito creditório pleiteado, a recorrente esbanjou-se na apresentação de alegações genéricas e evasivas, o que é um forte indício de que a sua defesa não teve o propósito de esclarecer as injustificáveis omissões, mas de suscitar questões formais ou meramente jurídicas sem relação direta com o motivo do indeferimento dos créditos e a consequente não homologação das compensações declaradas, ou seja, a ausência total de comprovação do crédito declarado. E ao optar pela estratégia da omissão, a recorrente deve arcar com os ônus dela resultante.

Enfim, não é demais ressaltar que não é função da autoridade julgadora suprir omissão probatória, seja da fiscalização, seja do contribuinte, especialmente, quando a omissão aparenta ser uma intencional estratégia de defesa, como evidencia o caso em tela.

Por todas essas razões, o pedido de perícia deve ser indeferido.

III – Do litígio:

Conforme já consignado, trata-se de análise do PER/DCOMP nº 14042.60686.170507.1.3.04-1551, referente a um pagamento indevido ou a maior a título de PIS, código de receita 6912, período de apuração 30/04/2006, no valor total de R\$ 96.520,67, para quitação de débitos de PIS no valor de R\$55.513,47.

O cerne da controvérsia cinge-se à comprovação do valor crédito pleiteado/compensado nos presentes autos.

Por intermédio do Despacho Decisório nº 848621425 (fl.168), emitido eletronicamente, a compensação não foi homologada, porque o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinção de débito de mesmo tributo e período de apuração, de acordo com as informações da DCTF apresentada pela interessada. Em decorrência, não se homologou a compensação declarada com base nos arts. 165 e 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Em outras palavras, essa parcela de alegados bens utilizados como insumos que excede o valor declarado não foi objeto de verificação pela Unidade de Origem, a DRF/ RJO, tampouco fez parte do Despacho Decisório.

Em sede de Manifestação de Inconformidade a recorrente diz que seu direito creditório decorre do fato de que não aproveitou os créditos decorrentes de despesas com o pagamento de royalties relativos à cessão de direitos autorais e com o custo de gravação, as quais seriam enquadradas no rol de “insumos”, relativamente à indústria fonográfica. Fundamenta sua pretensão no artigo 3º-II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, na Solução de Consulta nº 33/2005, da 2ª Região Fiscal e no artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 e para provar o alegado a interessada juntou os seguintes documentos: Planilha referente aos custos de gravação (fls. 93 a 95); Planilha referente aos direitos autorais (fls. 84 a 92); DCTF original – Abr/2007 (fls. 96 a 110); DCTF retificadora – Abr/2006 (fls. 65 a 83 e 111 a 129); DACON original – Abr/2006 (fls. 130 a 145); DACON retificador – Jul/2006 (fls. 146 a 161); e, Planilha referente às DCTF enviadas (fls. 162 a 164)

Como se observa da decisão de primeira instância, restou prejudicada a análise do pleito, devido ao fato de que *“não restaram comprovados a base de cálculo do PIS relativo ao período 04/2006, uma vez que não foram apresentados os registros contábeis das contas de*

receita da empresa para este mês, nem tampouco os valores informados como insumos aplicados na fabricação do produto vendido, para os quais também não foi apresentado qualquer documento comprobatório”.

Em relação a esses fatos, nada foi dito pela recorrente, que continuou a sua saga de apresentar apenas alegações evasivas e genéricas, desprovidas de qualquer suporte probatório.

Não basta alegar que dispõe dos documentos necessários à comprovação dos créditos, porque não trouxe aos autos na fase de manifestação de inconformidade, conforme se exige o art. 15 e 16 do Decreto 70.235/1972.

Muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório, insistindo que efetuou a retificação do Dacon e da DCTF, o que demonstraria seu direito ao crédito.

Ocorre que o Dacon constitui demonstrativo por meio do qual a empresa apura as contribuições devidas.

Com efeito, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004, é uma declaração acessória obrigatória em que as pessoas jurídicas informavam a Receita Federal do Brasil sobre a apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS. Em outros termos, sua função é de refletir a situação do recolhimento das contribuições da empresa, sendo os créditos autorizados por lei e com substrato nos documentos contábeis da empresa, basicamente notas fiscais os livros fiscais onde estão registradas as referidas notas, além da própria DCTF. Assim, são esses últimos documentos que possuem aptidão para comprovar o crédito.

Além disso, as referidas planilhas dos pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais e dos custos de gravação, desacompanhadas de cópia de recibos e notas fiscais de pagamento e do Livro de Entradas, exemplo da correlação de documentos para demonstração dos créditos, sabidamente, não representam elementos probatórios suficientes para fim de comprovação dos créditos de PIS em apreço.

No entanto, quando se trata de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito que alega possuir, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito.

A apresentação da escrituração contábil e fiscal, acompanhado de qualquer outro documento equivalente que corroborassem a apuração dos valores dos créditos informados no Dacon, bem como a apresentação dos documentos comprobatórios exigidos pela fiscalização, constituem elementos imprescindíveis para a verificação da legitimidade e confirmação dos valores dos créditos pleiteados/compensados, conforme estabelecido no art. 3º da Instrução Normativa SRF 387/2004, a seguir reproduzido:

Art. 3º O sujeito passivo deverá manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições referidas no art. 2º **e dos respectivos créditos a serem descontados**, deduzidos, compensados ou ressarcidos, na forma dos arts. 2º, 3º, 5º, 5º-A, 7º e 11 da Lei nº 10.637, de 2002, dos arts. 2º, 3º, 4º, 6º, 9º e 12 da Lei nº 10.833, de 2003, especialmente quanto:

I - às receitas sujeitas à apuração da contribuição em conformidade com o art 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003;

II - às aquisições e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no País;

III - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no inciso I;

IV - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e de vendas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação, que estariam sujeitas à apuração das contribuições em conformidade com o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno; e

V - ao estoque de abertura, nas hipóteses previstas no art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003.

Parágrafo único. O controle a que se refere o caput deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas referida no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 100 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002. (grifou-se)

No mesmo sentido, determinava o art. 65 da Instrução Normativa SRF 900/2008, vigente à época da protocolização do pedido, que a autoridade da RFB competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderia condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, nos termos a seguir transcritos:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação **poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito**, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Não se pode olvidar, ademais, que como os presentes autos tratam de pedido de ressarcimento, o ônus de provar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, inequivocamente, recai sobre a pessoa do contribuinte formulador do pedido de ressarcimento, segundo dispõe o art. 373 do CPC, a seguir transcrito, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, por força do art. 15 do CPC:

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.

§ 1º **Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou, à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso,** desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil. (grifou-se)

Além do mais, dentro do princípio da cooperação no processo, mudança significativa introduzida pelo Novo Código de Processo Civil, as partes envolvidas na lide podem solicitar provas e buscá-las, sendo concebido o processo para todos os envolvidos, inclusive o juiz da causa. Contudo, não se pode interpretar referida diretriz como total transferência do ônus probatório.

Da mesma forma, o artigo 36 da Lei 9.784/99², que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, também atribui ao autor do feito ou do pedido o ônus da produção da prova constitutiva do seu direito.

Esse é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...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."

Por fim, no que tange o princípio da verdade material, um dos motivos que justifica a reforma do acórdão recorrido, oportuno ressaltar que não é papel deste colegiado recursal conceder infundáveis oportunidades para que o contribuinte transponha aos autos documentos e/ou informações que venham confirmar seu direito, digo isto pois entendo que tal concessão importaria em desrespeito aos prazos estabelecidos na legislação processual de regência.

Do exposto, pelo princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o julgador tem o poder-dever de buscar o esclarecimento dos fatos, adotando providências no sentido de conduzir o processo à busca da verdade real dos fatos. No entanto, 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.

Com base nessas considerações, tendo em conta que a recorrente não apresentou a documentação necessária à confirmação do direito creditório pleiteado/compensado, deve ser mantido o indeferimento integral do valor crédito pleiteado e a não homologação da compensação vinculada ao referido crédito.

IV – Da conclusão:

Por todo o exposto, voto no sentido de indeferir o pedido de realização de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

² 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 artigo 37 desta Lei.

Fl. 9 do Acórdão n.º 3302-012.167 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15374.963894/2009-16