



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.922930/2009-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.921 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente MULTISHOPPING EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

DCTF, ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

Não há que se falar em violação ao princípio da verdade material, quando a decisão recorrida, ancorada na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP, na qual o interessado indica crédito de pagamento indevido ou a maior de PIS, período de apuração 08/2005, para compensação de débitos próprios.

Em análise do PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório, o qual não homologou a compensação declarada, pois o crédito indicado já havia sido utilizado integralmente para a extinção de débito constituído.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo não trouxe qualquer argumento para contestar o despacho decisório, tendo se limitado à mera descrição do ocorrido:

1 DOS FATOS

Com base na revisão de nossa(s) declaração(ões) de compensação (**DCOMP**) de nº **12333.70607.180206.1.3.04-2610**, foi(ram) lavrado(s) o(s) referido(s) despacho(s) decisório baseado na consideração de que não haveria saldo para efetuar a(s) compensação(ões).

2 DA IDENTIFICAÇÃO DOS VALORES NÃO HOMOLOGADOS

2.1 O(s) crédito(s) apresentado(s), para efeito de compensação do(s) valor(es) de **R\$ 28.184,31** relativo ao PIS de junho/2005, Outubro/2005 e Novembro/2005, refere(m)-se a pagamento a maior do PIS com data de apuração de 31/08/2005 e arrecadação em 15/09/2005 que esta relacionado na declaração débitos e créditos tributários federais (DCTF) Mensal de Agosto/2005.

3- DO PEDIDO

Com base no acima exposto, pede e espera a **MANIFESTANTE** que o despacho decisório em epígrafe seja integralmente cancelado.

Com a impugnação, foi juntada cópia de páginas de DCTF retificadora, na qual consta redução do valor declarado de PIS, período de apuração 08/2005.

Apreciando a manifestação, a 3ª Turma da DRJ em Curitiba negou provimento ao recurso, assinalando, em síntese, que a manifestante não logrou comprovar o direito creditório alegado. Especificamente, restou consignado que o sujeito passivo não comprovou, através de escrituração contábil e documentos de suporte, o valor devido a título de PIS, objeto da DCTF retificadora, nem os motivos para a redução do débito de PIS.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual alega, em síntese, que houve erro material no preenchimento de DCTF, razão pela qual a compensação não foi homologada, e que não há óbice normativo para a retificação da DCTF após o despacho decisório. Com o recurso, o sujeito passivo apresenta planilha de cálculo do PIS e “Razão sintético”, a fim de demonstrar a controversa apuração de PIS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu PER/DCOMP, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de PIS, período de apuração de **agosto de 2005**.

Em verificação fiscal do PER/DCOMP, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, uma vez que o pagamento indicado no PER/DCOMP já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito da contribuição declarada. Foi, então, emitido Despacho Decisório (fl. 4)¹ cuja decisão não homologou a compensação declarada.

Cientificado da decisão, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, tendo à época juntado DCTF retificadora com redução do débito de PIS do período 08/2007.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, sustentando, em síntese, que a manifestante não havia apresentado documentos hábeis para demonstrar a base de cálculo do PIS informado na DCTF retificadora e os motivos da redução do referido débito.

O presente litígio se resume, então, à questão de saber se a recorrente conseguiu demonstrar suas alegações, em especial, o correto valor a título de PIS, período de 08/2005. Sublinhe-se que não está em discussão a possibilidade (ou não) de retificação da DCTF: a decisão do colegiado de primeira instância é clara ao asseverar a possibilidade de reconhecimento do direito creditório desde que comprovado nos autos, por documentos hábeis e idôneos, o erro cometido na DCTF retificada.

Pois bem.

Analisando os autos, observa-se que a recorrente não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), escrituração contábil-fiscal nem documentos que a suportem aptos a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado, restringindo-se a juntar DCTF retificadora, sem trazer qualquer explicação das razões que ensejaram o suposto erro na apuração anterior.

Como se sabe, a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito, de maneira que sua comprovação se revela essencial.

Nesse contexto, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, como dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Assim, já em sua impugnação perante o colegiado *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)(...)

¹ Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Apesar de não ter ocorrido nenhuma das exceções acima enunciadas, analisei os documentos apresentados após a manifestação de inconformidade, e chego à conclusão de que não há provas suficientes para a comprovação do direito alegado pela recorrente. Explico.

Compulsando os autos, observa-se que foram juntados, por ocasião do recurso voluntário, “Razão sintético” (fls. 89 a 129) e demonstrativos de cálculo do PIS (fls. 85 a 87).

Inicialmente, é de se assinalar que tanto as planilhas de cálculos como o “Razão sintético” carecem de formalidades básicas para sua eficácia perante terceiros. No caso das planilhas de cálculos, observa-se que não possuem nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e registro no CRC. Com relação ao “Razão sintético”, verifica-se que tal documento não veio acompanhado de termos de abertura e encerramento devidamente revestidos das formalidades que lhe são próprias. Ademais, sublinhe-se que o referido “Razão sintético” consiste em mero balancete, também despido da identificação e assinatura do contabilista responsável, o qual traz a movimentação sintetizada (consolidada) das contas, sem a explicitação dos lançamentos individualizados que compuseram a movimentação de cada conta.

É de se lembrar, por oportuno, que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer, além do lastro documental, o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC n.º 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 – Escrituração Contábil.

Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, *ex vi* do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados termos de abertura e encerramento - revestidos das formalidades devidas - do assim chamado “Razão sintético”, as planilhas de cálculo e o próprio “Razão sintético” estão desprovidos de formalidade essencial para a garantia de eficácia probatória mínima perante terceiros, como, por exemplo, nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e registro no CRC.

Ainda que superadas tais considerações iniciais, é de se assinalar que tanto o balancete como as planilhas de cálculo não são suficientes para comprovar o alegado erro na informação do PIS devido em agosto de 2005. .

De plano, saliente-se que a recorrente não tece qualquer consideração sobre os motivos da apuração errônea, assim como não traz qualquer elucidação ou comparativo analítico que possam evidenciar em que consistiu a substancial divergência entre as apurações original e retificadora.

Ademais, mesmo levando em consideração as informações constantes das planilhas apresentadas e das páginas do “Razão sintético”, remanescem divergências e questões abertas, as quais projetam incerteza quanto ao valor devido de PIS de agosto de 2005 e, conseqüentemente, quanto à existência do crédito pleiteado. Explico com os exemplos a seguir.

Analisando a planilha à fl. 85, observa-se que, na apuração da base de cálculo do PIS de agosto de 2005, foram consideradas as seguintes receitas: “Cessão Estrutura Técnica”, “Serviços Prestados”, “Receita de Estacionamento”, “Receitas Eventuais”, “Rec. de Locações Shopping”, “CEB” e “Receita CPMBS”. No tocante às rubricas (i) “Receita de Estacionamento”, (ii) “Rec. de Locações de Shopping” e (iii) “CEB”, a recorrente explica que estariam abrangidas, respectivamente, pelas contas (i) 421.01.02-8, (ii) 411.01.21-6 e 411.01.22-9 e (iii) 411.01.05.02-8, 411.01.05.07-3 e 411.01.05.09-1. Não obstante, quanto às demais rubricas, a recorrente não elucidou a quais contas contábeis cada uma se refere.

Isso impossibilita saber, por exemplo, o que representa “Receita CPMBS”. Trata-se de receita da venda de imóveis identificada pela conta “411.01.05.12-5 Vendas de imóveis – CPMBS”? Cotejando a planilha e o chamado “Razão sintético”, observa-se que os valores divergem substancialmente: enquanto na planilha a “Receita CPMBS” soma R\$ 3.924.814,72, o valor expresso no balancete, a título de “Vendas de imóveis – CPMBS”, é de R\$ 2.219.271,08. Surge, então, a questão: qual valor deve ser considerado? E, ainda, quais contas estariam abrangidas pela “Receita CPMBS” expressa no demonstrativo de apuração? Dos elementos dos autos, não há como aferir e atestar a correção dos valores indicados nas referidas rubricas nem como identificar a quais contas eles se referem, projetando incerteza sobre a própria apuração do valor devido do PIS.

Compulsando o “Razão sintético”, observa-se, ainda, que há receitas operacionais, identificadas na conta “411.01.99.01-2 RECUPERACAO DE DESPESAS”, com crédito de R\$ 541.324,79, período 08/2005, que não foram consideradas no demonstrativo à fl. 85. Não há qualquer explicação sobre a exclusão de tais receitas da base de cálculo do PIS. Também não constam dos autos quaisquer documentos de suporte à escrituração contábil que possam comprovar os valores expressos no “Razão sintético” e elucidar a natureza e a possibilidade (ou não) da incidência do PIS sobre os valores a título de “recuperação de despesas”. Nem mesmo há como identificar os lançamentos contábeis que constituíram a conta “recuperação de despesas”, uma vez que o “Razão sintético” traz, como já assinalado, apenas a informação consolidada da movimentação das contas, sem explicitar os lançamentos que compuseram cada uma, prejudicando, inclusive, a verificação de consistência dos valores consolidados.

Passando a análise à apuração dos créditos, o demonstrativo à fl. 87 revela, para o período de agosto de 2005, um montante de R\$ 2.293.548,20 a título de “Custos dos Imóveis Vendidos”, enquanto que a conta “311.01.04-4 CUSTO VENDAS IMOVEIS” (“Razão sintético” à fl. 119) expressa custos de R\$ 1.302.033,67. Também nesse caso, ao menos *prima facie*, existe divergência nos valores informados, não sendo possível resolver o impasse, uma vez que nenhuma explicação foi dada sobre a divergência ou sobre as contas que compõem a rubrica “Custos dos Imóveis Vendidos”. Além disso, não consta dos autos qualquer documentação de suporte à escrituração, remanescendo, assim, a incerteza quanto ao valor correto a ser considerado a título de custos dos imóveis vendidos – incerteza que se reflete, naturalmente, na própria apuração do PIS devido.

Outra divergência pode ser observada no tocante à rubrica “Promoção/Corretagens/Tx Adm.” expressa no demonstrativo à fl. 87. Enquanto o demonstrativo apresenta despesa de R\$ 1.420.076,66, o valor total das despesas a título de “311.02.03-8 DESPESAS TAXA DE ADMINISTRACAO”, “311.02.04-1 COMISSOES E CORRET. S/LOCACOES” e “311.02.02-5 DESPESAS FUNDO DE PROMOCAO”, expressas no “Razão sintético”, chega a R\$ 1.282.611,69 (R\$ 496.525,25 + R\$ 518.535,72 + R\$ 267.550,62). Temos aqui mais um impasse acerca de qual valor estaria correto. Como nos outros casos, a recorrente se eximiu de demonstrar o conteúdo da rubrica expressa no demonstrativo de crédito. Ademais, a falta de indicação das contas que compõem “Promoção/Corretagens/Tx Adm.”, a ausência de escrituração contábil pertinente, com lançamentos individualizados, e a falta de documentação de suporte à escrituração acabam por contribuir para a incerteza quanto ao valor a ser considerado a título de despesas com promoção, corretagem e taxa administrativa, implicando insegurança na própria apuração do valor devido a título de PIS.

Chama também atenção, na análise dos créditos utilizados na apuração do PIS, que o valor deduzido a título de “PIS S/ SERVIÇOS PRESTADOS” apresenta base de cálculo semelhante àquela utilizada para a apuração dos créditos do mês: ambas abarcam os valores gastos a título de custos dos imóveis vendidos, custos dos serviços, despesas com locações/energia e outras despesas (financeiras, variações monetárias e depreciações). Como se vê no demonstrativo à fl. 87, do valor apurado do tributo são subtraídas duas parcelas iguais: uma relativa aos créditos do mês e a outra concernente ao PIS sobre serviços prestados.

Não há qualquer explicação acerca da natureza desses deduções a título de PIS sobre serviços prestados. Seriam elas decorrentes de retenção sobre as notas fiscais de serviços prestados pela recorrente? Se afirmativo, por que estão sendo considerados outros valores, além dos serviços, em sua base de cálculo (custos, despesas financeiras, etc.)? Não há nos autos resposta para essas questões. Observe-se, além disso, que não há qualquer documentação que comprove (i) os créditos apurados como insumos e (ii) eventuais retenções a título de PIS sobre serviços.

Todos os exemplos acima servem para ilustrar a incerteza na demonstração do valor devido a título de PIS no período de agosto de 2005. A documentação apresentada pela recorrente não se presta à comprovação suficiente e cabal da apuração do PIS devido no mês de **agosto de 2005**.

Sublinhe-se, ademais, que os elementos dos autos não servem para demonstrar se houve escrituração das operações atinentes (i) **ao pagamento indevido** e (ii) à **própria compensação litigiosa**. A escrituração dessas operações se mostra fundamental para a própria aferição e controle da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado.

Neste caso, a recorrente poderia ter apresentado o Razão da conta PIS a compensar, a fim de comprovar o lançamento do suposto **pagamento indevido** - lançamento a crédito na conta de despesas atinente à PIS e lançamento a débito na conta do ativo PIS a compensar - e das **compensações declaradas** - lançamentos a crédito na conta de PIS a compensar e lançamentos a débito na conta do passivo relativa aos tributos compensados.

Sublinhe-se, mais uma vez, que em casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação do valor do tributo constituído em DCTF, o mínimo que se espera é que aquele que alega erro esclareça, primeiramente, em que consistiu o erro e, depois, demonstre, com escrituração contábil (livros Diário e Razão) com seus documentos de suporte, qual a apuração correta.

Em especial, se o erro da declaração original se deve à desconsideração de eventuais créditos ou à inclusão indevida de certas receitas na apuração do tributo devido, é evidente que a comprovação do valor correto passa pela própria comprovação, por documentos hábeis e idôneos, da legitimidade de apropriação dos créditos e exclusão das receitas invocadas.

Como antes assinalado, a compensação tributária pressupõe a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus de produzir provas suficientes e necessárias para a demonstração do direito invocado.

Nesse contexto, não há que se falar em violação à verdade material, quando a decisão recorrida, ancorada na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus de demonstrar o crédito pleiteado e, diante da ausência ou insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do sujeito passivo que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. Naturalmente, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que a verdade material deverá levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada.

Nesse prisma, há que se recordar que existem regras claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães