



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

**Processo n°** 10166.908080/2009-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-003.617 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de outubro de 2012  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** BAR E WISKERIA BRASILIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desprovidos dos atributos de liquidez e certeza.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A PRETENSÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, observadas as ressalvas legais.

PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessária à comprovação dos créditos alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/10/2012 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 25/10/20

12 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 25/10/2012 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 31/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ALEXANDRE KERN - Presidente

(assinado digitalmente)

BELCHIOR MELO DE SOUSA - Relator

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafeté Reis, João Alfredo Eduardo Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 03-47.856, da DRJ/Brasília, de 16 de abril de 2012, fls. 21/24 do processo digitalizado, como doravante se registrará, que considerou improcedente a manifestação de inconformidade.

Os autos são processados a partir da análise da Declaração de Compensação transmitida por esta pessoa jurídica, em 28 de novembro de 2006, nº 22009.31760.281106.1.3.042781, em que se serviu de suposto crédito de pagamento indevido ou a maior.

A DRF de origem emitiu despacho decisório eletrônico de não homologação fundamentado na inexistência de crédito, face à utilização integral do pagamento.

Em manifestação de inconformidade apresentada, a Interessada alegou, em síntese, que:

a) atua no ramo de restaurante, com grande volume de venda de chopp, cervejas e refrigerantes e alegou que, de janeiro de 2004 a fevereiro de 2006 foram pagos Pis e Cofins sobre toda a receita de venda de mercadorias, sem a devida exclusão da base de cálculo da receita de venda dos produtos com tributação monofásica, razão pela qual entende ter pago Cofins a maior;

b) apresentou Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ retificadora do período, corrigindo as informações referentes ao PIS e Cofins, passando a compensar os valores pagos a maior na quitação do PIS e Cofins dos meses seguintes, a partir de março/2006, por meio de PeR/DComp, e, após a ciência do referido DDE, apresentou também DCTF retificadora.

A DRJ/Brasília julgou a manifestação de inconformidade improcedente e em decisão ementada como segue:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005

*APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS DCTF RETIFICADORA. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.*

*Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, é imprescindível que seja demonstrado na*

*escrituração contábil-fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de DCTF retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.*

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.**

*A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.*

Cientificada da decisão em 29 de maio de 2012, irrisignada, a Interessada apresentou recurso voluntário, fl. 27/33, em 28 de junho de 2012, em que:

a) lembra que o processo administrativo fiscal é informado pelos princípios da legalidade e da verdade material, transcrevendo ementa de julgados que ilustrariam essa orientação processual;

b) resume a técnica de tributação concentrada dos produtos que comercializa (água, cerveja, chopp e refrigerante), explicando que, em decorrência da incidência da norma do art. 50 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, os mesmos são tributados à alíquota zero;

c) ilustra sua explanação com ementa de jurisprudência. Diz anexar ao recurso cópia de notas fiscais e os livros Registro de Entrada e Registro de Saída do período de interesse, que demonstraria o enquadramento dos produtos nessa situação especial;

d) reitera a alegação de erro na apuração da contribuição social devida, ao calculá-la sobre toda a receita, sem a segregação da receita oriunda da comercialização dos referidos produtos. Acrescenta que o erro foi contornado mediante apresentação de DCTF e DIPJ retificadoras. Insiste na existência de direito creditório compensável, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro e 2005, e conforme jurisprudência que transcreve.

e) as Planilhas de Levantamento que instruem a peça recursal demonstrariam:  
i) a entrada do produto (bebidas) sujeito à tributação monofásica do Pis e da Cofins; ii) a saída desta mercadoria com alíquota zero; e iii) o direito creditório apurado com base na diferença entre a DIPJ/DCTF Original (tributação e pagamento sobre a totalidade das receitas auferidas) e a DIPJ/DCTF Retificadora (excluídas as receitas sujeitas a alíquota zero).

Pede provimento, para o efeito de reconhecimento do direito creditório e homologação da compensação declarada.

É o Relatório.

**Voto**

CÓPIA

Conselheiro Belchior Melo de Sousa - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

O fato que deu origem à controvérsia estabelecida nestes autos é o mesmo que está subjacente nos demais processos de compensação desta pessoa jurídica e já julgados nesta Turma com integral convergência de entendimentos. Isso implica aplicar-se ao presente caso o brocardo latino "*ubi eadem ratio, idem jus*".

Vejo ser despiciendo prover uma nova construção jurídica na modelagem deste voto para alcançar o mesmo fim a que chegou a análise daqueles outros processos. No voto condutor no julgamento precedente, o i. Relator, Conselheiro Alexandre Kern, pôs o princípio da verdade material - alegado inicialmente pela Recorrente, como aqui - no seu devido campo de gravitação, demonstrando, em ponderação com o princípio da preclusão temporal, sua inaplicabilidade na hipótese em que o processo move-se precipuamente no interesse do Administrado, vale dizer, nos processos de repetição de indébito ou ressarcimento.

Ancorou-se em conceito de boa doutrina com vistas a fixar o conteúdo e alcance do comando legal que inquina de precluso o direito à prática de ato processual não provido no momento legalmente determinado, o art. 16 do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>. Respalda-se, com legitimidade, no dispositivo legal que atribui o ônus da prova a quem faz as alegações, seguramente enquadrável à circunstância da defesa desta Recorrente. E concluiu pelo não provimento do recurso.

---

<sup>1</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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 nº 8.748, de 9/12/93)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009 - DOU DE 28/5/2009)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

§ 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 nº 9.532, de 10/12/97)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 10/12/97).

Assim, o seu voto foi desenvolvido, segundo minha óptica, em perfeita consonância com o direito aplicável ao caso, pelo que, o adoto, doravante, como se meus fossem os seus termos, *verbis*:

*O recorrente, in limine, invoca o princípio processual da verdade material. O que deve ficar assente é que o referido princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus probandi. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento ou por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento, se oportunize tais demonstração e comprovação.*

*Com essa introdução, pretendo afastar a insinuação recursal, implícita no brado pelo princípio da verdade material, de que esta Turma Recursal esteja constrangida a conhecer dos documentos que instruem o recurso: há evidente limite temporal para a apresentação de provas no rito instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF: o momento processual da apresentação da reclamação. A decisão recorrida não acolheu a exceção de erro na apuração da contribuição social, nem a simples retificação da DIPJ para efeito de alterar valores originalmente declarados, porque o declarante, em sede de reclamação administrativa, não se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabia. No recurso voluntário, o interessado aporta aos autos novos documentos, que não haviam sido oferecidos à autoridade julgadora de primeira instância. A possibilidade de conhecimento desses novos documentos, não oferecidos à instância a quo, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O PAF, assim dispõe, *verbis*:*

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

[...]

*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 nº 8.748, de 1993)*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997):*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

[...]

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

*De acordo com as normas processuais, com aplicação analógica determinada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB no 900, de 30 de dezembro de 2008, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas. A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López asseveram que “a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha”.*

*Antônio da Silva Cabral, no seu livro “Processo Administrativo Fiscal” (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:*

*‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do 2º Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.*

*O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de exercer o seu direito, assim*

*como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.'*

*Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:*

*'Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.'*

*Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:*

*'o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[...].'*

*Ensinam, também, estes doutrinadores que:*

*'A preclusão não é sanção. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um*

*interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.'*

*As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.*

*De acordo com o § 4º do art. 16 do PAF, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal.*

*O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.*

*No caso desses autos, o recorrente não se preocupou em produzir oportunamente os documentos que comprovariam suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:*

*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*

*No mesmo sentido o art. 330 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):*

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*O recorrente tampouco comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses das alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do PAF, que justificasse a apresentação tão tardia dos referidos documentos. Desta forma, deixo de considerá-los no julgamento da presente lide.*

*A propósito dos documentos que instruem a peça recursal (planilha de levantamento do direito creditório pleiteado, cópia de extrato dos livros Registro de Entrada e Registro de Saída e cópia de 5 (cinco) notas fiscais que caracterizaria o auferimento de receita sujeita a alíquota zero), deve-se sublinhar que os mesmos não são suficientes para atestar liminarmente a liquidez e a certeza do crédito oposto na compensação declarada e demandariam a reabertura da dilação probatória, o que, de regra, como já visto, não se admite na fase recursal do processo.*

*A comprovação do valor do tributo efetivamente devido (e, por consequência, do direito à restituição de eventual parcela recolhida a maior) no caso concreto deveria ter sido efetuada mediante apresentação de documentos contábeis e/ou fiscais que patenteassem que o valor da contribuição do período de apuração de interesse (01/10/2005 a 31/10/2005) não atingiu o valor informado na DCTF vigente quando da emissão do Despacho Decisório aqui analisado, mas apenas o valor informado na DCTF retificadora (que no presente caso sequer efeitos surte quanto à redução deste débito) e na DIPJ retificadora, de caráter meramente informativo. Como tal documentação não foi juntada no momento processual oportuno, quedou sem comprovação a certeza e liquidez dos créditos do contribuinte contra a Fazenda Pública, atributos indispensáveis para a homologação da compensação pretendida, nos termos do art. 170 do CTN.*

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 24 de outubro de 2012

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

### TERMO DE ENCAMINHAMENTO

**Processo nº:** 10166.908080/2009-51

**Interessada:** BAR E WISKERIA BRASILIA LTDA

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº 3803-003.617, de 24 de outubro de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 24 de outubro de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente