



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

<b>Processo nº</b>	10805.901031/2008-33
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3002-000.122 – Turma Extraordinária / 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	11 de abril de 2018
<b>Matéria</b>	DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR - PÍS
<b>Recorrente</b>	HOSPITAL E MATERNIDADE DR. CHISTOVÃO DA GAMA S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 15/08/2003

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do Despacho Decisório não é condição para a homologação das compensações. Contudo, a referida declaração não tem o condão de, por si só, comprová-lo. É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Diego Weis Junior, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves

## Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de PER/DCOMP 03092.56111.040504.1.3.04-4674 (fl. 02/06), transmitido em 04/05/2004, cujo crédito teria origem em recolhimento do PIS efetuado a maior.

A compensação declarada não foi homologada, conforme Despacho Decisório (fl. 09), pelos seguintes motivos: *"A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP."*

Após ser intimada da decisão em 27/05/2008, a ora recorrente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade em 26/06/2008 (fl. 13/19), na qual informou que cometeu alguns erros no momento da apuração da base de cálculo e recolhimento das contribuições ao PIS e a COFINS. Informa, também, que deixou de efetuar as deduções permitidas pelo inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/02, por mera inobservância da regra a que estava submetida na época, o que gerou um recolhimento a maior do PIS e, consequentemente, a apuração de um saldo credor do tributo.

A recorrente segue relatando que, ao verificar a falta de dedução de tais créditos, promoveu a devida correção monetária do crédito detido, o que deu origem ao saldo credor no valor de R\$ 21.555,28 (vinte e um mil, quinhentos e cinqüenta e cinco reais e vinte e oito centavos). Aduz, ainda, que a compensação não foi homologado por ela ter cometido erro no preenchimento do DARF e da DIPJ 2004.

Ademais, enumera os seguintes fatos:

*"(i) diante das alterações promovidas na sistemática de apuração do PIS, somado ao fato de que a imediata aplicação do regime não-cumulativo não propiciou tempo suficiente para que a Manifestante se adaptasse aos novos procedimentos do sistema de créditos e débitos, esta acabou por cometer alguns equívocos na apuração da base de cálculo da contribuição ao Pis, nos descontos de créditos permitidos pela lei e, também, no recolhimento do imposto;*

*(ii) o primeiro equívoco foi com relação ao código de receita adotado para o recolhimento do PIS não-cumulativo que constou 8109 (Pis- Faturamento), conforme se observa no comprovante de arrecadação ora juntado, quando o correto seria ter procedido ao recolhimento da exação no código de receita 6192 (Pis não-cumulativo - Lei 10.637/02);*

(iii) o segundo equívoco se deve ao fato de que a Manifestante, quando da apuração da contribuição ao PIS, deixou de deduzir os valores relativos aos insumos utilizados na prestação dos seus serviços, permitido nos termos do art.3º, inciso II da Lei 10.637/02;

(iv) em tempo, observou a possibilidade da dedução de tais créditos e promoveu as devidas correções, o que deu origem a apuração de um saldo credor no valor de R\$ 21.555,28;

(v) ato continuo e, no intuito de aproveitar os créditos devidamente apurados, apresentou a PER/DCOMP para saldar débitos de PIS e IRPJ;

(vi) por fim, é possível observar a existência do crédito mencionado na linha 23 da Ficha 20 da DIPJ/2004, equivocando-se apenas no momento de transportar tais valores para a linha 27 da Ficha 21 da mesma declaração e não ter procedido a devida retificação da declaração."

Por fim, invoca o Princípio da Verdade Material e pede a reforma do Acórdão recorrido, a fim de ver homologada a compensação pleiteada.

Para comprovar o seu suposto crédito, a recorrente juntou as fichas 20 e 21 da DIPJ 2004 e Relatório de Saldo de Contas à sua Manifestação de Inconformidade.

Em seqüência, analisando as argumentações da contribuinte e os documentos juntados, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - DRJ/CPS julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003*

*DCTF E DCOMP. CONFESSÃO DE DÍVIDA. DIPJ. NATUREZA JURÍDICA.*

*Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTF, motivo pelo qual qualquer alegação de erro nos valores nela declarados deve vir acompanhada de declaração retificadora munida de documentos hábeis e suficientes para justificar as alterações realizadas no cálculo dos tributos devidos.*

*Considerando que o DARF indicado no PER/DCOMP (Pedido de Ressarcimento ou Restituição / Declaração de Compensação) como origem do crédito foi utilizado para quitar débito confessado em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), e que o contribuinte não logra comprovar*

*por meio de provas robustas que a verdade material é outra, não há que se falar em pagamento indevido.*

*A DIPJ tem caráter meramente informativo, não se constituindo em instrumento de confissão de dívida.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 99/109), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando fatos e argumentos já apresentados e acrescentando que a DIPJ e o Relatório de Saldo de Contas, ao contrário do asseverado pela Turma Julgadora da DRJ/CPS, são documento hábeis para comprovar o crédito da contribuinte, segundo os Acórdãos nº 1101-00.517 e 372.371 proferidos, respectivamente, pela 1<sup>a</sup> TO da 1<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção do CARF e pelo TRF da 2<sup>a</sup> Região.

Da mesma forma, a recorrente assevera que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo reconhece que, se comprovado o erro de fato no preenchimento da DIPJ, deve-se reconhecer o direito creditório do contribuinte, segundo Acórdão nº 1301-00.504 proferido pela 1<sup>a</sup> TO da 3<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção do CARF.

Além disso, a recorrente alega que as provas apresentadas na Manifestação de Inconformidade são suficientes para a comprovação do crédito e não apresenta novos documentos.

É o relatório, em síntese.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alcada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

O art. 173 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao autor, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - omissis*

.....

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)*

.....

*§ 1º omissis*

.....

*§ 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;*
  - b) refira - se a fato ou a direito superveniente;*
  - c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*
- .....

Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, resarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justeza em seu julgamento.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitude do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

Por certo, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Contudo, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada.

Vejamos, por exemplo, a DCTF retificadora. Como vem se manifestando, reiteradamente, este Conselho, a apresentação da DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação, em casos de pagamento indevido ou a maior, ou mesmo antes da ciência do Despacho Decisório, não é condição para a homologação da compensação pleiteada, pois o direito creditório não surge com a declaração, mas com o efetivo pagamento indevido ou a maior. Entretanto, a mera apresentação da DCTF retificadora não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

Nessa linha, outras declarações prestadas à RFB, tais como DIPJ e Dacon, poderiam fazer prova da veracidade dos dados registrados na DCTF retificadora, desde que transmitidas antes do Despacho Decisório e possuíssem informações compatíveis com o conteúdo da retificadora. Então, nesse caso, a juntada de outras declarações ao processo se constituiria num conjunto com força probatória, ainda que relativa e, por isso mesmo, não afastaria a necessidade de apresentação de outros elementos, visando a comprovação das alegações. De forma diversa, deveriam ser consideradas essas mesmas declarações se fossem transmitidas extemporaneamente, pois não passariam de documentos sem nenhum valor probatório.

Assim, registros contábeis, que não estejam revestidos das formalidades legais ou que não se possa confirmar tais requisitos, não se constituem prova.

No presente caso em análise, a ora recorrente restrinui-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito e a juntar cópia das fichas 20 e 21 da DIPJ 2004 e de um Relatório de Saldo de Contas. Se, por um lado, é certo que a DIPJ não é instrumento de confissão de dívida, por outro, também é certo que isso não afasta seu valor probatório. Assim, considerando-se que essa declaração foi transmitida no momento devido, creio que faz prova em favor do contribuinte, porém, tênue e, desse modo, não afastou a necessidade de

---

apresentação de outros documentos, que também comprovassem o suposto crédito de forma mais robusta.

De maneira diversa, deve ser apreciada a cópia de um Relatório de Saldo de Contas, visto que não se pode confirmar que ele espelhe um Livro Razão revestido das formalidades legais. Por isso, a meu ver, não tem nenhum valor probatório.

Dessa forma, entendo que a decisão da instância *a quo* foi correta, pois o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado.

Quanto à jurisprudência trazida pela recorrente, importa salientar que, em primeiro lugar, as decisões de Turmas Julgadoras do CARF não implicam em vinculação de outras Turmas sobre a mesma matéria, além do mais, deve-se levar em conta que o Acórdão 1101-00.517 refere-se a julgamento realizado há cerca de sete anos e que o entendimento majoritário desta Corte foi alterado. Em segundo lugar, ressalte-se que a decisão judicial, também colacionada pela recorrente, deixa claro que as declarações devem espelhar a escrita fiscal do contribuinte e somente isso daria suporte às compensações pleiteadas. Logo, ao invés de corroborar a alegação da recorrente, o Acórdão demonstra a necessidade de apresentação dos livros fiscais obrigatórios para a comprovação do direito creditório. Melhor sorte não assiste a recorrente, quando da menção ao Acórdão 1301-00.504, pois ele deixa consignado a necessidade da comprovação do erro de fato no preenchimento DIPJ para reconhecimento do crédito. Fato que, no presente caso, não ocorreu.

Nesse ponto, creio ser oportuno discorrer sobre o momento para a apresentação de provas. Como é cediço, a autoridade fiscal tem como limite temporal para a juntada de provas, usualmente, a lavratura do Auto de Infração. Em contrapartida, o sujeito passivo está limitado, em regra, ao momento de instauração da fase litigiosa do processo, isto é, quando da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão, conforme o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Entretanto, o próprio dispositivo citado enumera três circunstâncias, as quais permitiriam ao contribuinte carrear provas aos autos em outro momento processual: a) fique demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Considerando-se os Princípios da Igualdade, Moralidade, Imparcialidade e o da Verdade Material, entendo, *data venia*, que as exceções dispostas só podem ser validamente consideradas se estendidas a ambas as partes.

A jurisprudência desse Conselho mostra que, em várias ocasiões, tem-se admitido a juntada de provas em fase posterior àquela definida na legislação e em circunstâncias diversas daquelas exceções legais, que afastam a preclusão. Tudo em nome do Princípio da Verdade Material.

Creio que isso é possível, legal, justo e desejável. Entretanto, somente em condições bastante específicas. Entendo que somente deve-se admitir tais provas, quando no momento oportuno, o sujeito passivo já tenha carreado aos autos provas mínimas do que alega. Importante frisar que não basta ter apresentado documentos, que não guardam nenhum valor probatório no caso concreto analisado, há que ter sido juntado na Impugnação/Manifestação de

---

Inconformidade um conjunto probatório mínimo. Assim, as provas excepcionalmente juntadas de forma extemporâneas são aceitáveis, quando apenas reforçam o valor probatório do material já anteriormente apresentado.

Agir de forma diversa, aceitando qualquer tipo de prova, em qualquer circunstância, sem que tenha sido apresentado um conjunto probatório no momento fatal definido em lei, a fim de privilegiar a verdade material, significaria, *data venia*, se emprestar uma força absoluta e soberana a um Princípio em detrimento aniquilar dos outros. Ademais, estaria-se diante de uma verdadeira derrogação do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, realizada pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, o seu disposto não seria aplicado em hipótese alguma, excluindo-o do ordenamento jurídico, fato que somente poderia ser realizado por lei.

Então, considerando-se todo o raciocínio lógico-jurídico sobre o direito probatório, desenvolvido ao longo do presente voto, e nas circunstâncias do caso concreto, isto é, já ter sido apresentada uma prova mínima, entendo que seria admissível a apresentação de novas provas juntamente com o Recurso Voluntário.

Contudo, repise-se que a recorrente não apresentou mais nenhuma prova.

Essa atitude da recorrente torna-se incomprensível, tendo em vista que, no Acórdão recorrido, restou claro quais outros documentos deveriam ter sido apresentados:

*"Para corroborar seus argumentos a manifestante juntou ainda parte do "Relatório do Saldo de Contas" extraído de sua contabilidade. Entretanto, também esse documento sem os elementos (notas fiscais) que deram sustentação para os respectivos lançamentos contábeis não pode ser sobreposto à declaração efetuada na DCTF originalmente, pois não tem o condão de comprovar efetivamente que os valores ali descritos correspondem de fato à autorização legal de dedução para a apuração da base de cálculo da contribuição."*

*Destaque-se que nos termos do art. 226, caput, do Código Civil, abaixo transcrito, os livros e fichas da sociedade provam a seu favor quando escriturados sem vícios e forem confirmados por documentos hábeis e idôneos:*

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios." (grifo nosso)*

Dessarte, forçoso é admitir que a recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o seu suposto direito creditório, seja por seus erros anteriores ao Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas robustas da sua liquidez e certeza, tanto na instância *a quo*, como nesta Corte.

---

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves