



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

**Processo nº** 10830.903075/2008-91  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-000.023 – Turma Extraordinária / 2ª Turma  
**Sessão de** 13 de março de 2018  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR - PIS  
**Recorrente** PETROVIARIO TRANSPORTES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 15/08/2003

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO PROBATÓRIO. MOMENTO PARA A APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

O sujeito passivo deve trazer aos autos todos os documentos aptos a provar suas alegações, em regra, no momento da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão. Admite-se a apresentação de provas em outro momento processual, além das hipóteses legalmente previstas, quando estas reforcem o valor probatório das provas já oportunamente apresentadas.

**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 (fl. 14/19), transmitido em 13/08/2004, cujo crédito teria origem em recolhimento do PIS efetuado a maior.

A compensação declarada não foi homologada, conforme despacho decisório (fl. 105), 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 20/08/2008, a ora recorrente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade (fl. 2/4), na qual informou que, primeiramente, no ano-calendário de 2003, havia recolhido a contribuição para o PIS/Pasep pelo regime cumulativo, contudo, posteriormente, no início de 2004, fez uma revisão interna e optou por adotar o regime da não cumulatividade, inclusive, em relação ao ano anterior. Essa mudança de critério, segundo ela, teria gerado pagamentos a maior, os quais foram objeto de pedidos de compensação com outros tributos.

Informou, ainda, que deixou de retificar suas declarações em época própria: Dacon, DIPJ e DCTF, apresentado-as juntamente com sua manifestação.

A DRJ/CPS converteu o julgamento em diligência (fl. 115/116) para que a autoridade fiscal cumprisse os seguintes quesitos:

*"a) verifique, com exame da documentação contábil-fiscal da contribuinte, a efetividade e a regularidade dos créditos da não-cumulatividade apurados pela interessada."*

*b) examine a apuração da contribuição na sistemática não cumulativa, incluindo o eventual aproveitamento futuro dos créditos apurados em 2003;*

*c) elabore relatório circunstanciado destacando a contribuição efetivamente devida."*

Assim, em 24/11/2011, o Serviço de Orientação e Análise Tributária da DRF/Campinas intimou o sujeito passivo (fl 118/119) a apresentar, no prazo de 20 dias, a seguinte documentação:

*"Apresentar documentação contábil-fiscal que comprove a efetividade e a regularidade dos créditos da não cumulatividade listados na tabela acima e utilizados no DACON;*

*Apresentar fotocópia do livro Razão relativamente à conta "PIS a pagar", Código de Arrecadação 6912, Período de Apuração Julho de 2003."*

Após essa data, ocorreram pedidos de dilação de prazo e reintimações. A sequência fática encontra-se bem evidenciada na Informação Fiscal (fl. 291/292) e, por isso, transcreve-se excerto:

*"Em 24/11/2011, através da INTIMAÇÃO SEORT/DRF-CPS/1672/2011 a interessada foi chamada a apresentar documentação contábil-fiscal que comprovasse a efetividade e a regularidade dos créditos da não cumulatividade listados na tabela e utilizados no DACON, bem como fotocópia do livro Razão relativamente à conta "PIS a pagar", Código de Arrecadação 6912, Período de Apuração Fevereiro de 2003*

*Em 14/12/2011 a interessada protocolou pedido solicitando mais 20 dias para atendimento à intimação SEORT/DRF-CPS/1672/2011. A interessada teve ciência do deferimento de seu pedido em 29/12/2011.*

*Entretanto, em 25/01/2012, através do protocolo do dossiê eletrônico nº 10010.008343/0112-54 (documentos juntados às folhas 144/276), a interessada apresentou documento alegando já ter prestado os esclarecimentos solicitados, anexou cópia das manifestações de inconformidade já apresentadas e pediu ainda o cancelamento da intimação.*

*Através da intimação SEORT/DRF-CPS/232/2012 este SEORT esclareceu à interessada que os documentos estavam sendo requeridos a pedido da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas e que estes eram necessários para*

*análise do crédito em discussão (folhas 277/278). Assim, em 09/04/2012, a interessada novamente solicitou mais 20 dias para a apresentação dos documentos.*

*Concedido prazo de 20 dias contados da ciência da intimação SEORT/DRFCPS/ 502/2012 (ciência em 26/06/2012) a interessada não se manifestou até 15/08/2012.*

*Por todo o exposto, considerando as diversas tentativas improficuas deste SEORT em receber os documentos necessários ao cálculo do crédito de PIS do período de apuração Jul/2003, informamos que não foi possível preceder à análise/cálculo do crédito em questão." (grifo nosso)*

Após ser cientificada da Informação Fiscal, a contribuinte apresentou *Complementação à Manifestação de Inconformidade* e outros documentos.

Em seqüência, analisando as argumentações da contribuinte e os documentos juntados, a DRJ/CPS julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 15/08/2003*

*DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.*

*O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 400/405), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando fatos e argumentos já apresentados e juntando os seguintes documentos: a) cópia do livro de registro de entrada nº 2; b) cópia do livro de registro de entradas nº 5; c) nova planilha de apuração de demonstrativo de base de cálculo do PIS não cumulativo e d) planilha das diferenças dos valores a compensar e a recolher.

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 alçada 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, ressarcimento 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.

Outro ponto nodal sobre a mesma matéria refere-se ao 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.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Como consignei acima, 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 possuísem 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 discricionariedade do julgador perquirir sobre outros elementos, visando firmar sua convicção. 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.

Essas considerações são de crucial importância para avaliação da caracterização de determinada prova como reforço da anteriormente apresentada e, conseqüentemente, da possibilidade de sua aceitação. Mormente, a análise das especificidades de cada caso concreto é o que deve pautar o julgador nesse desiderato, não obstante, sem se afastar do norte lógico-jurídico que deve alicerçar sua decisão.

No presente caso em análise, a ora recorrente restringiu-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito, juntar planilha e cópia de declarações retificadoras, DCTF, DIPJ e Dacon, em sua Manifestação de Inconformidade. Ressalte-se, por fundamental, que todas as declarações apresentadas foram transmitidas após a ciência do Despacho Decisório. Em seu texto, a própria recorrente reconhece sua falha:

*"A mudança de critério foi feita corretamente, todavia, incorreu o contribuinte no erro de deixar de retificar os documentos informativos de tais alterações referentes ao exercício de 2003, como por exemplo: DCTF, Dacom e DIPJ."*

Assim, seguindo o raciocínio lógico-jurídico exposto anteriormente, o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do suposto crédito pleiteado, pois o material apresentado não se constitui em um conjunto probatório, mas, são, apenas, meros documentos.

A despeito disso, a DRJ-Campinas resolveu, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência e, na prática, oportunizar à contribuinte nova chance para apresentar as provas da liquidez e certeza do crédito pleiteado. *Data venia*, creio que essa medida não era necessária, obrigatória, nem mesmo conveniente, tendo em vista que nenhuma prova havia sido juntada aos autos no momento oportuno.

De qualquer forma, o Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Campinas, em atendimento à diligência requisitada, intimou, por diversas vezes, a contribuinte a apresentar sua escrituração contábil e os documentos fiscais que a embasavam. Todavia, a maior interessada não cumpriu as intimações e, conseqüentemente, inviabilizou a auditoria que poderia comprovar a existência do suposto crédito.

Em realidade, somente após tomar ciência da Informação Fiscal, que noticiava o término da diligência, a contribuinte apresentou peça denominada "complementação à Manifestação de Inconformidade", repisando alegações já formuladas e sem adentrar no teor das informações prestadas pelo SEORT, e juntando documentos já

apresentados e outros novos. Contudo, mais uma vez, esses documentos não se configuravam como prova. Do voto condutor do Acórdão guerreado, transcreve-se:

*"A falha da contribuinte em atender às seguidas intimações para submeter aqueles elementos à verificação fiscal fragiliza, ao ponto de inviabilizar, os argumentos que apresentou para contestar o ato de não homologação.*

*Mesmo a apresentação do que seria seu Razão Analítico Contábil, no contexto em que o foi, ou seja, após ter sido reiteradamente intimado a fazê-lo no âmbito da diligência, não tem o poder de socorrê-lo.*

*Concorre para comprometer seu valor probatório o fato de que o documento não apresenta os requisitos intrínsecos e extrínsecos que permitam aferir sua regularidade e, mais importante, está desacompanhado dos documentos contábeis e fiscais que permitiriam a aferição da correção dos valores e operações que dele constam.*

*Diante de tudo isso, conclui-se pela inexistência de prova, nos autos, que permita acatar a nova apuração da contribuição realizada pela contribuinte e, por conseguinte, os créditos utilizados na compensação e que nela teriam origem." (grifo nosso)*

Após ciência da decisão da instância *a quo*, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário e juntou novos documentos aos autos. Por oportuno, frise-se que documentos fiscais continuaram a não ser anexados.

Embasado em todo o raciocínio lógico-jurídico sobre o direito probatório, desenvolvido ao longo do presente voto, e nas circunstâncias do caso concreto, entendo não ser possível a aceitação de provas apresentadas somente em sede de Voluntário, tendo em vista que estas só poderiam ser validamente consideradas, caso reforçassem um conjunto probatório já presente nos autos. Fato que, como largamente demonstrado, não ocorre neste processo. Dessa forma, tal direito encontra-se fulminado pela preclusão, conforme o disposto no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235.

Assim sendo, não tomo conhecimento dos novos documentos apresentados.

Quanto ao suposto crédito, a recorrente não se desincumbiu do ônus de prová-lo, seja por seus erros anteriores ao Despacho Decisório, seja pela sua inércia em atender às diversas intimações, seja pela ausência da apresentação de provas válidas da sua liquidez e certeza.

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

Processo nº 10830.903075/2008-91  
Acórdão n.º **3002-000.023**

**S3-C0T2**  
Fl. 461

---

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves