



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.677597/2009-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.139 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2023  
**Recorrente** DHL LOGISTICS (BRAZIL) LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL.  
IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, sob pena de violação do duplo grau de jurisdição.

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O pedido de restituição ou compensação (PER/DCOMP) apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

O Código de Processo Civil (CPC), de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação (PER/DCOMP) deve vir acompanhado de provas, não sendo suficiente a mera retificação das Declarações após a emissão do Despacho Decisório.

O Princípio da Verdade Material não se presta a suprir a inércia da Contribuinte na comprovação do seu direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

## Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 06/10), em que a interessada pretende compensar débito tributário com crédito decorrente de pagamento supostamente feito a maior, relativo à Contribuição para o PIS/Pasep do período de apuração de 31/10/2008, ocorrido em 19/11/2008.

De acordo com o Despacho Decisório de fl. 01, o alegado crédito já havia sido utilizado pela contribuinte para a quitação de outro débito, não restando, portanto, valor disponível para a compensação do débito indicado no PER/DCOMP. Dessa forma, não foi homologada a compensação declarada.

Ciente dessa decisão, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 11/20), na qual alega, em síntese, que:

- o princípio da verdade material, conquanto decorrente do princípio da legalidade, consiste no reconhecimento pela Administração Pública da veracidade dos fatos, com a utilização dos mais diversos meios de prova, ainda que esta verdade não esteja materializada, por exemplo, nas obrigações acessórias do contribuinte.
- além de analisar as provas juntadas pelas partes no processo administrativo tributário, o Fisco também tem o dever de buscar elementos que comprovem o que realmente ocorreu, ou seja, o Fisco não pode desprezar a realidade dos fatos.
- no caso, a DCTF entregue pelo contribuinte não condiz com a realidade fática, pois a Contribuição para o PIS/Pasep relativa a 31/10/2008 foi menor do que a paga, como consta da DCTF retificadora transmitida em 30/11/2009.
- dado que o crédito é suficiente para homologar a compensação, deve ser cancelada a exigência constante do despacho decisório, juntamente com os juros moratórios.
- a interessada pleiteia a reforma do despacho decisório. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos para demonstrar a veracidade dos fatos alegados, em especial a prova pericial. Requer que as intimações sejam feitas em nome da empresa no endereço constante de sua manifestação de inconformidade.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação da Contribuinte, não reconhecendo o direito creditório, por meio do Acórdão 16-33.939 - 6ª Turma da DRJ/SP1, de 28 de setembro de 2011, que restou assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

**PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. DILIGÊNCIA. PERÍCIA.** No processo administrativo fiscal, as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação do lançamento, salvo nos casos previstos no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972.

Não é admitida a realização de diligências ou perícias quando se tratar de matéria de prova a ser feita mediante a juntada de documentação, cuja guarda e conservação compete à própria interessada.

Tem-se por não formulado o pedido de diligência ou perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748/1993.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DISTINÇÃO.** O princípio da verdade material se coloca à disposição da Administração Pública no momento em que haja dúvidas sobre a realidade dos fatos alegados e demonstrados, mas não tem o condão de afastar o ônus da prova por parte da contribuinte.

**DCTF. ALEGAÇÃO DE ERRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.** A alegação de erro no preenchimento da DC'1'F que serviu de base para a análise consubstanciada no despacho decisório somente pode ser acatada mediante provas inequívocas de sua ocorrência.

**PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.** Demonstrado que o pagamento indicado no PER/DCOMP como origem do crédito já havia sido integralmente utilizado para a extinção de um outro débito tributário da contribuinte, não há a possibilidade de ser reconhecido o direito creditório pleiteado.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.**

Deve ser mantida inalterada a decisão administrativa que não homologou a compensação declarada, tendo em vista o não reconhecimento do direito creditório pleiteado.

**DÉBITOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. ACRÉSCIMOS LEGAIS.**

O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Após a regular ciência do Acórdão de Impugnação à Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, contendo em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- (i) Existência do direito creditório da Recorrente;
  - (ii) Esclarecimentos quanto à retificação na apuração do PIS • referente a outubro de 2008
  - (iii) Comprovação do direito creditório da Recorrente e princípio da verdade material
  - (iv) Suspensão da exigibilidade dos valores compensados
- É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

### - Mérito:

A Recorrente inicia seu Recurso com a alegação da existência do direito creditório. Colaciona as declarações DCTF e DAFON, como documentos comprobatórios de seu direito. A partir destas informações declaradas à RFB, busca comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

Desde já, cumpre anotar que é do Contribuinte o ônus de registrar, guardar e apresentar os documentos e demais elementos que testemunhem o seu direito ao creditamento e apresentá-los quando da manifestação de inconformidade. Isso porque, regra geral, considera-se que o ônus de provar recai a quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373, do CPC/2015.

Neste sentido, a CSRF tem posicionamento unânime de que em pedidos de compensação o ônus da prova é do postulante ao crédito, como disposto na ementa do Acórdão – CSRF 3ª Turma nº 9303-012.985, de 15/03/2022:

“PAF. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. O Código de Processo Civil (CPC), de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação (PER/DCOMP) apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.”

O tema foi devidamente enfrentado pela 6ª Turma da DRJ/SP1, no trecho do voto condutor a seguir, que adoto como fundamento e razão de decidir:

“12. Conforme relatado, a não homologação da compensação em tela decorreu do fato de o pagamento informado na Declaração de Compensação como

origem do crédito ter sido integralmente utilizado para a quitação de um outro débito da contribuinte.

13. Oportuno ressaltar que, na esfera tributária, o instituto da compensação é regido pelo art. 170 do CTN, que assim dispõe:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação e/n cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

*Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.*

14. A Lei 9.430/1996, ao cuidar dessa matéria, estabeleceu as seguintes regras:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutoria de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

(...)

*§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei n.º 10.835, de 2003)*

*§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)*

*§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)*

*§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)*

*§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)*

*§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)*

*§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003)*

15. Nesse aspecto, cumpre elucidar que a aferição pela autoridade administrativa da liquidez e certeza do direito creditório indicado pela contribuinte na declaração de compensação foi elaborada com base nas informações por esta disponibilizadas à Administração Tributária, até a análise do pleito.

16. A contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, argumenta que a DCTF<sup>1</sup> que serviu de base para a análise retratada no despacho decisório em discussão estaria incorreta, pois a Contribuição para o PIS/Pasep efetivamente devida no período de apuração de 31/10/2008 era menor do que o valor ali declarado. Com vistas a corrigir o alegado erro, a contribuinte transmitiu, após a não homologação da compensação, a DCTF relificadora de fls. 57/90.

17. Ainda que se admita a ocorrência de erros no preenchimento de declarações apresentadas pelos contribuintes à Administração Tributária, tal alegação só pode ser aceita mediante prova inequívoca do erro cometido.

18. Nesse contexto, deve ser observado que, de acordo com o § 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430/2007, acima transcrito, são aplicadas as manifestações de inconformidade as mesmas regras do Processo Administrativo Fiscal, previstas no Decreto n.º 70.235/1972.

19. Os artigos 15 e 16 desse decreto exigem a apresentação das provas pelo contribuinte no momento da impugnação (no caso, a manifestação de inconformidade), precluindo o seu direito de apresentá-las em outro momento processual, a menos que ocorra uma das hipóteses previstas no seu § 4º:

*"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;*

*§ 4º A prova documental serei 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.*

20. Verifica-se, portanto, que a norma atribui à manifestante apresentar as provas sobre os fatos alegados perante a autoridade julgadora, com a finalidade de convencê-la de suas alegações.

21. Deve ser destacado ainda que, tratando-se de situação constitutiva de direito, compete àquele que o alega o ônus de comprová-lo, a teor do art. 333, I, da Lei nº 5.869/1973 (Código de Processo Civil), assim redigido:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

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

*(...)*

22. Logo, o ônus da prova é do contribuinte e não da Administração Pública.

Segue aduzindo seu direito no tópico “esclarecimentos quanto à retificação na apuração do PIS • referente a outubro de 2008”.

Entre outras alegações, informa que o equívoco no recolhimento do PIS se deu por duplicidade decorrente da apuração da base de cálculo pelo regime de competência e novamente considerado no período subsequente.

Compulsando os autos, não se identificou na documentação que acompanhou a impugnação qualquer elemento que ateste as alegações de erro suficiente para comprovar o alegado direito.

A Recorrente pleiteia a aplicação do princípio da verdade material, e traz alguns precedentes administrativos relacionados ao tema. Entende que não foram consideradas as retificações de suas declarações, que em seu entendimento, seria suficiente para constatar seu direito.

As declarações retificadas *a posteriori* são insuficientes para tal comprovação. Registra-se a ausência de regular comprovação, não apresentando sequer os registros contábeis que corroborassem com suas alegações.

É cediço o entendimento nesta Turma, como se depreende do Acórdão n.º 3201-010.429 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em sessão de 23 de março de 2023, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/07/2017

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

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

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto à jurisprudência indicada pela Recorrente, há que se esclarecer que as decisões relativas a terceiros, fora das hipóteses previstas em lei, não possuem eficácia normativa e não constituem normas complementares do direito tributário (art 100 do CTN). Assim, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, tendo validade somente *inter partes*.

Por fim, pleiteia, como matéria de mérito, a suspensão da exigibilidade dos valores compensados. Este tópico não foi trazido em sede de impugnação ou constou do Acórdão da DRJ, restando precluso, motivo de não ser conhecido.

**- Conclusão.**

Em face de todo o exposto, voto por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes