



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



**Processo n°** 10880.991828/2012-06  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-009.592 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2020  
**Recorrente** ROYAL BLUE COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

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 débito regularmente constituído.

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 sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do direito creditório a ser compensado. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há necessidade de diligência ou perícia quando os elementos dos autos são suficientes para o julgamento do pleito. Procedimento de diligência/perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE.

As intimações fiscais devem ser enviadas ao domicílio do contribuinte informado, para fins cadastrais, à Administração Tributária (*in casu*, no Sistema CNPJ), sendo desarrazoado qualquer pedido de que sejam encaminhadas ao endereço do seu gerente ou patrono, ainda mais sob pena de nulidade (art. 23, § 4º, do Decreto nº 70.235/72).

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

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. Votaram pelas conclusões os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente), Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo, Corintha Oliveira Machado, Denise Madalena Green, Raphael Madeira Abad, Vinícius Guimarães.

## Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP, no qual o interessado indica crédito de pagamento indevido ou a maior de **PIS, período de apuração 02/2012**, realizado em **23/03/2012**, para compensação de débito próprio.

Em análise do PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório eletrônico, o qual não homologou a compensação declarada, pois o crédito indicado já havia sido utilizado integralmente para a extinção da própria contribuição social, declarada em DCTF, relativa ao período de apuração do suposto recolhimento indevido.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo aduziu, em síntese, que alterou o regime de tributação do lucro real para o lucro presumido, passando à apuração cumulativa das contribuições para o PIS/COFINS, fato que tornaria indevido o recolhimento inicial a título de contribuição não cumulativa. Sustentou, ainda, que o não reconhecimento do crédito se deu pelo fato de não terem sido retificadas as DCTFs em tempo oportuno, razão pela qual procedeu à retificação, após a ciência do despacho decisório, das referidas declarações. Trouxe, na manifestação, Razão Analítico da conta “PIS s/ Faturamento”.

A 4ª Turma da DRJ em Fortaleza negou provimento à manifestação de inconformidade, por entender que a manifestante não comprovou a certeza e liquidez do direito creditório alegado, tendo se eximido de apresentar elementos probatórios suficientes para comprovar suas alegações.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirma a existência do direito creditório postulado e repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, que a alteração de regime, saindo do lucro real para o lucro presumido, teria sido a causa do direito creditório postulado. Junta diversos documentos para buscar comprovar o crédito pleiteado. Postula pelo reconhecimento do direito creditório, com a homologação da compensação, ou, ainda, pela realização de diligência para a análise dos documentos juntados aos autos. Pede, por fim, que seja realizada intimação pessoal em nome dos patronos da empresa.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3302-009.592 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.991828/2012-06

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Esclareça-se, inicialmente, que os Conselheiros que votaram pelas conclusões assim o fizeram por entender que ocorreu a preclusão probatória, uma vez que, em sede de manifestação de inconformidade, não houve a apresentação de provas contábeis e documentais para sustentar a alteração alegada pelo sujeito passivo.

Pois bem.

Em sede recursal, o sujeito passivo defende a subsistência do direito creditório e junta documentos diversos para comprovar suas alegações: páginas de livros contábeis às fls. 161 a 182, cópias de notas fiscais, cópias de documentos de arrecadação, cópias de declarações retificadoras (DCTF e DACON), entre outros. Em essência, a recorrente, sustenta que o processo administrativo visa o controle de legalidade dos atos estatais e está sujeito a diversos princípios.

Nesse contexto, invocando especialmente a verdade material, a recorrente assevera que a flexibilização na preclusão probatória é medida que se impõe, estando diretamente relacionada ao controle de legalidade dos atos administrativos. Com o reconhecimento da possibilidade de instrução probatória em segunda instância, a recorrente postula pela realização de diligência, para que sejam analisados os créditos deduzidos nos autos.

No que tange à subsistência do direito creditório, importa recordar, antes de tudo, que a **compensação tributária** pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outras palavras, que **o direito à compensação** existe na medida exata da **comprovação** da certeza e liquidez do crédito postulado.

Nesse contexto, é ponto incontroverso que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e compensações, **recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado**, a teor do que 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;

Decorre daí que é inerente à análise das declarações de compensação a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado.

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *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 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;

- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Examinando os autos, observa-se que o sujeito passivo não apresentou, na fase de manifestação de inconformidade, documentos suficientes para demonstrar a certeza e liquidez do crédito postulado, em especial, para comprovar se o valor devido a título de **PIS, período de apuração 02/2012**, é aquele alegado, ao invés do valor regularmente constituído na DCTF original.

Diante da insuficiência de elementos probatórios, revela-se correta a decisão recorrida ao manter o despacho decisório.

Mesmo não tendo ocorrido qualquer das exceções enunciadas no art. 16 do Decreto-Lei n.º 70.235/72, para justificar a produção de provas extemporâneas, analisei os documentos trazidos com o recurso voluntário, chegando à conclusão de que não restou comprovado o direito creditório alegado pela recorrente. Explico.

Primeiramente, há que se assinalar, com base na explicação trazida na manifestação de inconformidade, que o sujeito passivo adotou, **nos meses de janeiro e fevereiro de 2012, o regime de apuração pelo lucro real**, tendo constatado, apenas em março de 2012, que a tributação pelo lucro presumido seria mais vantajosa, razão pela qual procedeu à nova apuração e novos recolhimentos de PIS/COFINS na sistemática cumulativa para os meses de janeiro e fevereiro de 2002.

Nesse contexto, na ótica do sujeito passivo, o direito creditório postulado decorreria precisamente do pagamento efetuado em **23/03/2012** a título de débito insubsistente de contribuição social, uma vez que apurado sob a sistemática não cumulativa, afastado com a nova apuração realizada posteriormente.

Entendo que o entendimento do sujeito passivo não merece prosperar. Isso porque existe expressa vedação legal para a alteração de regime de tributação no decorrer do ano-calendário. Veja-se, nesse sentido, no tocante à irretratabilidade da opção pelo lucro real, o art. 3º da Lei n.º 9430/96, a seguir transcrito:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º **será irretratável para todo o ano-calendário.**

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Também é definitiva a opção pelo lucro presumido, conforme expressamente prescreve o art. 13, § 1º da Lei n.º 9.718/88, *in verbis*:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei n.º 12.814, de 2013) (Vigência)

**§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.**

A vedação à mudança de regime de tributação durante o decorrer do ano-calendário é ponto pacífico na jurisprudência do CARF: vejam-se, por exemplo, os Acórdãos n.ºs. 1401-001.052 e 1401-001.504.

Nessa linha, não há como acolher o argumento da recorrente quanto à insubsistência do débito de **PIS, competência 02/2012**, pois a opção feita pelo lucro real, nos primeiros meses de 2012, é definitiva para todo o ano-calendário, revelando-se subsistente a apuração da contribuição social na sistemática cumulativa, decorrendo daí que não resta crédito remanescente do recolhimento apontado na declaração de compensação, uma vez que foi integralmente utilizado na extinção do débito regularmente constituído na sistemática não cumulativa.

Lembre-se que o próprio sujeito passivo reconheceu que o lucro presumido foi adotado somente a partir de março de 2012, tendo, inclusive, transmitido DCTFs, para os períodos de janeiro e fevereiro, com a indicação da sistemática não cumulativa, retificando-as apenas em dezembro de 2015, após a ciência do despacho decisório.

Desse modo, não restou comprovado nos autos a insubsistência do débito de PIS, período de apuração 02/2012: não há elementos suficientes para demonstrar a legitimidade da alteração de apuração de regime ou de sua inaplicabilidade no caso dos autos – o simples recolhimento mensal do imposto de renda, por estimativa, nos meses de janeiro e fevereiro de 2012, já tornaria a opção pelo lucro real irretratável, *ex vi* do art. 2º, §3º da Lei n.º 9.430/96.

Como consequência das considerações acima, não faz sentido (i) afastar o débito de PIS, período de apuração 02/2012, calculado sob o regime da não cumulatividade, regularmente constituído em DCTF nem (ii) desconsiderar a sua extinção pelo recolhimento realizado em 23/03/2012, utilizado integralmente naquele débito.

Destaque-se, ademais, que os documentos juntados aos autos são insuficientes para demonstrar a própria base de cálculo da contribuição controversa. Explico.

Compulsando a documentação acostada aos autos, verifica-se que foram juntadas notas fiscais de vendas, planilha de cálculo e páginas dos livros Diário e Razão. Tais documentos não bastam, entretanto, para concluirmos se somente as receitas decorrentes da conta contábil **21520 – 01.1.5.01.0001 – Estoque de Mercadorias – Matriz** integram a base de cálculo da contribuição devida.

Nesse ponto, observe-se que apenas algumas páginas dos livros contábeis foram juntadas, não sendo possível concluir se há outras contas de receita que deveriam integrar a apuração do PIS/COFINS, como, por exemplo, receitas de vendas de outros estabelecimentos filiais cujas notas fiscais não foram juntadas nem valores computados nas planilhas apresentadas.

Saliente-se, também, que não há, no recurso voluntário, qualquer esclarecimento ou explicação analítica sobre a incongruência entre os valores expressos na DCTF retificadora e no DACON, como havia sublinhado, de forma precisa, o aresto recorrido.

Pode-se asseverar, em síntese, que a documentação apresentada pela recorrente não se presta à comprovação suficiente e cabal da apuração da contribuição social devida no mês de **fevereiro de 2012** e, como consequência, do próprio direito creditório postulado.

Como visto, 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.

Em especial, em casos como o presente, nos quais 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 demonstre, com a apresentação da escrituração contábil-fiscal e seus documentos de suporte, qual a apuração correta, não sendo suficiente a apresentação de declarações (DCTF, DACON, etc.), planilhas de cálculo para uso interno da empresa ou simples alegações desacompanhadas de provas.

Nesse aspecto, observe-se que a negativa de provimento à manifestação de inconformidade se deu pela inexistência de comprovação do direito creditório alegado, em especial, do valor da contribuição devida. Nessa linha, não há que se falar em afronta ao princípio da verdade material, quando a decisão administrativa, 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 de seu direito.

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.

Com efeito, existem regras processuais 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, da razoabilidade, da proporcionalidade, dentre outros, não deve abrir caminho para o afastamento de regras 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.

Na verdade, no caso concreto, a preclusão probatória foi de certo modo flexibilizada, tendo em vista que foram analisadas as provas juntadas em sede de recurso voluntário. Não obstante, mesmo diante dos novos elementos reunidos pelo sujeito passivo, não restaram suficientemente comprovadas suas alegações, de maneira que não vejo razão para a realização de diligência fiscal para buscar suprir provas documentais e explicações que já deveriam ter sido trazidas ao processo.

Por fim, quanto ao pedido de intimação pessoal dos patronos, há que se lembrar o que dispõe a Súmula CARF n.º 110, de observância obrigatória por parte deste colegiado:

Súmula CARF n.º 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Assim, tendo em vista que não foram apresentados documentos suficientes e necessários para a comprovação do direito creditório alegado, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães