



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



**Processo nº** 10120.902330/2013-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.842 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2019  
**Recorrente** MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 29/02/2008

**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.**

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

**POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.**

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72. Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 -PAF.

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.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinto Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-007.842 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10120.902330/2013-51

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

### DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório nº rastreamento 56384540 emitido eletronicamente em 03/07/2013, referente ao PER/DCOMP nº 38965.80879.250313.1.3.04-6763.

A Declaração de Compensação gerada pelo programa PER/DCOMP foi transmitida com o objetivo de compensar o(s) débito(s) discriminado(s) no referido PER/DCOMP com crédito de COFINS, Código de Receita 5856, no valor original na data de transmissão de R\$86.648,12, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 20/03/2008.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA.

Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório em 16/07/2013, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade em 05/08/2013, ressaltando, inicialmente, a entrega tempestiva do contraditório. Em seguida, faz um resumo dos fatos e discorre acerca da análise feita pela fiscalização. Na parte que trata da inconformidade, acusa que o sistema da Receita Federal do Brasil não considerou a última DCTF transmitida, conforme atesta comprovante de entrega e dados do recibo pertinente; acrescenta que o envio do documento antecede à própria transmissão do PER/DCOMP, no qual demonstra o valor efetivo do débito e o saldo credor objeto de utilização para quitação de débitos do contribuinte. Apresenta ainda tela do "e-CAC", que evidencia que a DCTF foi enviada anteriormente ao recebimento do Despacho Decisório. Ao final, requer seja reconhecida e homologada a compensação declarada.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls.62/65), em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, com base no fundamento resumido no enunciado da ementa que segue transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 29/02/2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

Não se admite a compensação se o contribuinte não comprovar a existência de crédito líquido e certo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual reafirma, em síntese, os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade, bem como inovou, em apertada síntese, o que segue:

1. Que o referido crédito decorre da inclusão indevida na base de cálculo do PIS/Pasep do ICMS recolhido por substituição tributária nos termos do Convênio ICMS 51/2000,

conforme expresse reconhecimento fiscal (Solução de Consulta nº 294, de 06 de dezembro de 2012, decorrente de questionamento apresentado pela própria recorrente).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

### ***Da admissibilidade.***

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, e apresenta-se tempestivo (em 15/10/2015, fl.73, e protocolo em 13/11/2015, fl.74), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

O cerne da discussão do presente processo é na alegação de um direito creditório pela Recorrente, ao qual, em análise dos sistemas da Receita Federal, fora utilizado para o pagamento de outros débitos. A Recorrente informa que na realidade, o débito fora menor que informara inicialmente, o que acarretou um excedente de valor pago, e inicialmente, procura comprovar com a DCTF fora retificada antes da entrega do PER/Dcomp.

O despacho eletrônico que apreciou o pedido de reconhecimento de direito creditório atestou que *o pagamento do tributo efetuado a partir das características do DARF discriminado no PERD/COMP foram utilizados integralmente para apuração de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PERD/COMP.*

Após isso, ocorreu a manifestação de inconformidade, que foi entendida como não comprovando o alegado pela DRJ (instância administrativa de 1º grau), e posteriormente, apresentado o recurso voluntário, agregando novos elementos, o qual vou deliberar mais a frente no presente voto.

Passo agora à análise do caso concreto, constante nos autos.

De um lado, temos a discussão se a DCTF retificada bastaria para demonstrar o suposto indébito proveniente de erro no seu preenchimento, sendo desnecessária a comprovação do pagamento indevido. De outro, a posição que caberia ao contribuinte comprovar o erro no preenchimento da DCTF originalmente entregue, na qual resultaria seu indébito.

Este o contexto, vincula-se o cerne do litígio à prova do direito alegado, bem como ao ônus processual de sua produção. E, adianta-se, não merece reforma o ato administrativo censurado.

Isto porque, a fim de ver admitida a redução ou supressão da quantia a título de Contribuições por ela própria declarada ao Fisco e efetivamente recolhida aos cofres públicos, deveria a interessada carrear aos autos rol probatório inequívoco a fundamentar a medida. A apresentação de DCTF retificadora, note-se, mesmo que eventual e tempestivamente

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

recepcionada e processada pela administração tributária, não confere, de plano, direito ao crédito almejado.

É dizer, diante da não homologação operada pelo despacho decisório controvertido, recairia sobre a inconformada o ônus de exhibir elementos de prova hábeis a seguramente demonstrar que o montante outrora reputado devido – e, consequentemente, recolhido – não mais o seria, liberando-o, assim, para a compensação pretendida.

Sabidamente, o crédito tributário resulta constituído nas hipóteses de confissão de dívida previstas pela legislação tributária, como se dá no caso da DCTF. Com efeito, o valor confessado (em DCTF) faz prova contra o contribuinte.

Por sua vez, a desconstituição do crédito confessado não depende apenas da apresentação de DCTF retificadora, mas igualmente da comprovação inequívoca, por meio de documentos hábeis e idôneos, de que houve extinção indevida ou a maior, não se mostrando suficiente que o contribuinte promova a redução ou supressão do débito confessado, fazendo-se necessário, notadamente, que demonstre a extinção do crédito tributário ou de parcela dele foi efetivamente indevida.

A DCTF, na condição de simples declaração confeccionada pelo próprio interessado, não exprime, tampouco materializa, por si só, o indébito fiscal. A presente circunstância equivale àquela de um hipotético devedor que reconhece por ato formal escrito e inequívoco a existência de uma dívida e vem a adimpli-la, extinguindo-a pelo pagamento. Na sequência, contudo, faz registrar por escrito (declara) ao então credor que o mesmo agora se encontra em débito para consigo (em face de suposta inexatidão de sua confissão), também informando que tal quantum será compensado com obrigação futura. Diante da previsível resistência oposta pela outra parte, o hipotético devedor (agora autodenominado credor) vem a deduzir em juízo sua pretensão, fundada, contudo, exclusivamente, no documento (declaração) por ele próprio elaborado.

Ou seja, embora a confissão efetivada por intermédio de DCTF goze de presunção *juris tantum*, comportando prova em contrário, revela-se insuficiente que o sujeito passivo tenha promovido sua retificação, vez que a esta declaração não se pode atribuir, como pretende a manifestante, caráter constitutivo de suposto direito creditório, tomando-a título líquido e certo oponível à Receita Federal do Brasil.

Na espécie, haveria de restar demonstrada de forma indubitosa, por intermédio de documentação hábil e idônea, a existência do crédito invocado. E, figurando a contribuinte como autora do pleito, sobre ela recai o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito alegado. Não por acaso, o art. 333, I, do Código de Processo Civil, estabelece, em caráter geral, preceito nesse sentido.

Nesse cenário, entendo que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o seu direito de crédito. Ressalte-se que esse direito não foi obstado pela ausência de retificação de DCTF, providência que já se afirmou não é entendida por essa Turma como condição para homologação da compensação, mas por carência probatória do direito alegado, que poderia ter sido suprida no decorrer do contencioso, seguindo as regras de processo administrativo, mas não o foi pela parte a quem interessava demonstrá-lo, a Recorrente.

De outro norte, foi trazida pela primeira vez para discussão por ocasião do recurso voluntário, a alegação de inclusão indevida na base de cálculo da Cofins do ICMS recolhido por substituição tributária nos termos do Convênio ICMS 51/2000.

Veja-se, referida matéria não foi relatada na manifestação de inconformidade, logo após a intimação do teor do despacho decisório, sendo uma inovação alegada no recurso voluntário.

A possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual dispõe:

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 n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4.º 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). (grifou-se)

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade ou a impugnação, contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância (DRJ) para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário para o CARF (segunda instância) em caso de inconformismo, não se admitindo conhecer de inovação recursal.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não recorrida. Se não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aleva-la em sede de recurso voluntário como uma inovação. O CARF não pode apreciar matéria não deliberada pela DRJ, caso contrário, estar-se-ia, inclusive, diante de uma evidente supressão de instância.

Corroborando com este entendimento, trago como precedente o Acórdão nº 9303-004.566, julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, voto da lavra do Ilustre Conselheiro Demes Brito, o qual merece destaque:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/1998 a 31/12/2003

**PRECLUSÃO. JULGAMENTO PELO COLEGIADO DE SEGUNDA INSTÂNCIA DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.**

**O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por consequência, redunda na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.**

FATURAMENTO. RECEITA. DECISÃO DEFINITIVA DO STF. CONCEITO.

O Supremo Tribunal Federal STF, firmou posicionamento definitivo sobre a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, o referido Tribunal não definiu em sua decisão sobre a delimitação do que seriam “receitas sobre negociação de atletas”. Ademais, é de se notar, contudo, o teor da Súmula 2 deste CARF (que comunga com o teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972): “Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. (**grifou-se**)

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green