



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

**Processo n°** 10166.908091/2009-31  
**Recurso n°** 952.987 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-003.490 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 25 de setembro de 2012  
**Matéria** COFINS - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** BAR E WISKERIA BRASÍLIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

**COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.**

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

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

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

**PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO**

A prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia.

**PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.**

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação dos créditos alegados.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgamento.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## Relatório

BAR E WISKERIA BRASÍLIA LTDA. transmitiu, em 13/11/2006, a Declaração de Compensação – DComp nº 27720.00020.131108.1.7.046330, visando à extinção de débito de CSLL, PA 1º Trim/2006, com indébito de Cofins, no valor de R\$ 421,05. A DRF de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico nº 841929867, não homologando a compensação porque o pagamento indigitado foi integralmente utilizado para quitação de débito de Cofins do PA ago/2005, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados na DComp.

Em Manifestação de Inconformidade, o declarante esclareceu que atua no ramo de restaurante, com grande volume de venda de chopp, cervejas e refrigerantes e alegou que, de janeiro de 2004 a fevereiro de 2006, pagou as contribuições sociais sobre toda a receita de venda de mercadorias, sem a exclusão da base de cálculo da receita de venda dos produtos com tributação monofásica, razão pela qual entende ter pagado Cofins a maior. Aduziu ter apresentado Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ retificadora do período, corrigindo as informações referentes ao PIS e Cofins, passando a compensar os valores pagos a maior na quitação do PIS e Cofins dos meses seguintes a partir de março/2006, por meio de PER/DCOMP, e, após a ciência do referido DDE, apresentou também DCTF retificadora.

A DRJ/BSB-4ª Turma julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 03-047.867, de 16 de abril de 2012, fls. 19 a 22, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Ano-calendário: 2005*

*APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - DCTF RETIFICADORA. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.*

*Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil-fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de DCTF retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.*

*A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/BSB. O arrazoado de fls. 27 a 33, após protesto de tempestividade e síntese dos fatos relacionados com a lide, lembra que o processo administrativo fiscal é informado pelos princípios da legalidade e da verdade material, transcrevendo ementa de julgados que ilustrariam essa orientação processual. Na continuação, resume a técnica de tributação concentrada dos produtos que comercializa (água, cerveja, chopp e refrigerante), explicando que, em decorrência da incidência da norma do art. 50 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, os mesmos são tributados à alíquota zero. Novamente, ilustra sua explanação com ementa de jurisprudência. Diz anexar ao recurso cópia de notas fiscais e os livros Registro de Entrada e Registro de Saída do período de interesse, que demonstraria o enquadramento dos produtos nessa situação especial.

Retoma então a alegação de erro na apuração da contribuição social devida, ao calculá-la sobre toda a receita, sem a segregação da receita oriunda da comercialização dos referidos produtos. Acrescenta que o erro foi contornado mediante apresentação de DCTF e DIPJ retificadoras. Insiste no existência de direito creditório compensável, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro e 2005, e conforme jurisprudência que transcreve.

Ainda segundo o recorrente, as Planilhas de Levantamento que instruem a peça recursal demonstrariam (a) a entrada do produto (bebidas) sujeito à tributação monofásica do Pis e da Cofins; (b) a saída desta mercadoria com alíquota zero; e (c) o direito creditório apurado com base na diferença entre a DIPJ/DCTF Original (tributação e pagamento sobre a totalidade das receitas auferidas) e a DIPJ/DCTF Retificadora (excluídas as receitas sujeitas a alíquota zero).

Pede provimento, para o efeito de reconhecimento do direito creditório e homologação da compensação declarada.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 27 a 33 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-BSB-4ª Turma nº 03-047.867, de 16 de abril de 2012.

O recorrente, *in limine*, invoca o princípio processual da verdade material. O que deve ficar assente é que o referido princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento ou por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento, se oportunize tais demonstração e comprovação.

Com essa introdução, pretendo afastar a insinuação recursal, implícita no brado pelo princípio da verdade material, de que esta Turma Recursal esteja constrangida a conhecer dos documentos que instruem o recurso: há evidente limite temporal para a apresentação de provas no rito instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF: o momento processual da apresentação da reclamação<sup>1</sup>.

A decisão recorrida não acolheu a exceção de erro na apuração da contribuição social, nem a simples retificação da DIPJ para efeito de alterar valores originalmente declarados, porque o declarante, em sede de reclamação administrativa, não se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabia. No recurso voluntário, o interessado aporta aos autos novos documentos, que não haviam sido oferecidos à autoridade julgadora de primeira instância. A possibilidade de conhecimento desses novos documentos, não oferecidos à instância *a quo*, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O PAF, assim dispõe, *verbis*:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

<sup>1</sup> A reclamação é o termo genérico empregado pelo art. 151, inc. III, do CTN para referir-se às petições dirigidas à primeira instância julgadora administrativa. A Impugnação, referida pelo art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, é a reclamação que controverte lançamento de ofício, em processos administrativos fiscais para formalização de constituição e exigência de créditos tributários. A Manifestação de Inconformidade, que interessa ao presente caso, é a reclamação contra Despacho Decisório que denega pedido de compensação, não homologa compensação, indefere pedidos de restituição ou ressarcimento de créditos ou que não reconhece direito à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições.

*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 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; (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).’*

De acordo com as normas processuais, com aplicação analógica determinada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas. A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López<sup>2</sup> asseveram que “a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha”.

Antônio da Silva Cabral, no seu livro “Processo Administrativo Fiscal” (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:

*‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do*

*direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.'*

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

*'Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.'*

Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:

*'o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[...]*

Ensinam, também, estes doutrinadores que:

*'A preclusão não é sanção. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.'*

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.

De acordo com o § 4º do art. 16 do PAF, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal.

O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

No caso desses autos, o recorrente não se preocupou em produzir oportunamente os documentos que comprovariam suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.*

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

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

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

O recorrente tampouco comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses das alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do PAF, que justificasse a apresentação tão tardia dos referidos documentos. Desta forma, deixo de considerá-los no julgamento da presente lide.

A propósito dos documentos que instruem a peça recursal (planilha de levantamento do direito creditório pleiteado, cópia de extrato dos livros Registro de Entrada e Registro de Saída e cópia de 5 (cinco) notas fiscais que caracterizaria o auferimento de receita sujeita a alíquota zero), deve-se sublinhar que os mesmos não são suficientes para atestar liminarmente a liquidez e a certeza do crédito oposto na compensação declarada e demandariam a reabertura da dilação probatória, o que, de regra, como já visto, não se admite na fase recursal do processo.

A comprovação do valor do tributo efetivamente devido (e, por consequência, do direito à restituição de eventual parcela recolhida a maior) no caso concreto deveria ter sido efetuada mediante apresentação de documentos contábeis e/ou fiscais que patenteassem que o valor da contribuição do período de apuração de interesse (01/08/2005 a 31/08/2005) não atingiu o valor informado na DCTF vigente quando da emissão do Despacho Decisório aqui analisado, mas apenas o valor informado na DCTF retificadora (que no presente caso sequer efeitos surte quanto à redução deste débito) e na DIPJ retificadora, de caráter meramente informativo. Como tal documentação não foi juntada no momento processual oportuno, quedou sem comprovação a certeza e liquidez dos créditos do contribuinte contra a Fazenda Pública, atributos indispensáveis para a homologação da compensação pretendida, nos termos do art. 170 do CTN.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de setembro de 2012

Alexandre Kern