



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

**Processo n°** 10480.913153/2009-63  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3001-000.670 – Turma Extraordinária / 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS  
**Recorrente** HOSPITAL ESPERANCA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

RELATOR. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Rejeita-se a diligência proposta pelo Relator quando o Colegiado decide, por voto de qualidade, por sua imprescindibilidade, impraticabilidade ou irrazoabilidade para fins de prosseguimento do feito e solução da lide, por ausência dos desígnios necessários a sua realização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a proposta de conversão em diligência suscitada pelos conselheiros Francisco Martins Leite Calvalcante e Renato Vieira de Avila. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Orlando Rutigliani Berri.

Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila - Relator

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri (Presidente), Renato Vieira de Avila, Marcos Roberto da Silva e Francisco Martins Leite Cavalcante.

## **Relatório**

### **Pedido de Ressarcimento**

Trata-se de **declaração de compensação n. 10951.78725.190808.1.3.04-9018** de créditos de COFINS do período de janeiro de 2006, no valor de **R\$ 32.658,25 (trinta e dois mil seiscientos e cinquenta e oito reais e vinte e cinco centavos)**.

### **Despacho Decisório**

A autoridade fiscal concluiu por não estar comprovado o direito creditório de COFINS relativo a janeiro de 2006, afirmando que os pagamentos realizados foram integralmente utilizados para a quitação de débitos do contribuinte, portanto, indeferiu o pedido de compensação.

### **Manifestação de Inconformidade**

Em sede de sua manifestação de inconformidade, o recorrente alega, em suma, que houve equívoco na conclusão da autoridade fiscal quanto ao direito creditório de COFINS e à compensação pleiteada.

#### *Existência de créditos de PIS e COFINS*

Alega o manifestante que possui o direito creditório informado na declaração de compensação em decorrência de recolhimento de PIS e COFINS a maior por conta de ajustes realizados em sua contabilidade, bem como que teria retificado as DIPJs respectivas, porém deixado de corrigir as DCTFs para constar tal informação, o que teria ocasionado o equívoco das autoridades fiscais em rejeitar o seu pleito.

Por fim, o contribuinte alegou a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores relativos aos medicamentos utilizados na prestação de serviços, resultando em pagamento a maior das contribuições sociais, com base na decisão proferida na ação judicial n. 2005.83.00.006878-98 da 1ª Vara Federal de Pernambuco.

### **DRJ/REC**

A manifestação de inconformidade foi julgada e recebeu a seguinte ementa:

*Acórdão 11-34.720 – 2ª Turma da DRJ/REC*

*Sessão de 25 de agosto de 2011*

*Processo 10480.913153/2009-63*

*Interessado HOSPITAL ESPERANÇA LTDA*

*CNPJ/CPF 03.012.230/0001-69*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006*

*COMPENSAÇÃO. REQUISITOS NORMATIVOS. OBSERVÂNCIA.*

*A compensação tributária deve observar os requisitos normativamente exigidos, dentre os quais se insere, para os créditos que hajam sido judicialmente reconhecidos, a apresentação de prévio Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado.*

*TRIBUTO. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. INDÉBITO. RECONHECIMENTO. REQUISITOS.*

*O reconhecimento do direito ao indébito exige a comprovação da realização de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.*

*INDÉBITO. ONUS PROBANTE. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO DAS PROVAS.*

*O sujeito passivo, sobre o qual recai o ônus processual probante, deve apresentar as provas do direito ao reconhecimento do indébito questionado por ocasião da interposição da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada, ressalvadas as hipóteses das alíneas "a" a "c", do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.*

*INDÉBITO INCOMPROVADO. COMPENSAÇÃO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO.*

*A não comprovação do indébito implica a não-homologação da compensação em que ele foi utilizado.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

O relatório, por bem retratar a realidade fática dos autos, merece ser transcrito.

*Trata-se de manifestação de inconformidade, fls. 11/14, protocolizada aos 18/11/2009 em face do Despacho Decisório com rastreamento nº 848571896, proferido eletronicamente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife/PE (fl. 06, do qual a contribuinte tomou ciência aos 21/10/2009, fl. 89/90), que não homologou a compensação objeto da Declaração de Compensação (DCOMP) 10951.78725.190808.1.3.04 (fls. 01/05).*

*2. Consoante se verifica às fls. 01/05, a ora recorrente, por meio de supradita DCOMP, declarou a compensação do débito a título da contribuição para o PIS (código de receita: 8109), período de apuração: julho/2008, no valor de R\$ 32.658,25, com conjecturado crédito, no montante original inicial de R\$ 26.135,09, derivado de alegado pagamento a maior que o devido a título da COFINS (código de receita: 2172), período de apuração de 31/01/2006, vencimento: 15/02/2006, realizado aos 15/02/2006 no valor total de R\$ 158.995,30.*

*3. Infere-se, do Despacho Decisório de fl. 06, que, com fundamento nos arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN) e no art. 74, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, foi não homologada a supradita compensação, pois o pagamento acima discriminado, embora localizado nos sistemas informatizados da RFB, havia sido integralmente utilizado para extinção do débito de COFINS do período de apuração de 31/01/2006.*

*4. Contra referido Despacho Decisório, insurge-se a contribuinte, argumentando que, tomando informações junto ao CAC da DRF/REC/PE, constatou que a conclusão de que o pagamento realizado teria sido totalmente utilizado para quitar débito da empresa decorreria do fato de que, embora tenha retificado sua DIPJ ao elaborar sua DCOMP, cometeu falha na retificação da respectiva DCTF para ajustá-la aos novos valores dos débitos apurados.*

*5. Aduz a recorrente que teria ocorrido apenas uma falha procedimental da empresa em não retificar sua DCTF, na qual constavam as informações dos débitos cuja DIPJ foi retificada, o que não anularia a existência do crédito decorrente de pagamento a maior em razão de ajustes em sua contabilidade para exclusão dos valores das receitas tributadas à alíquota zero para os hospitais.*

*6. Sustenta que a existência de pagamento a maior seria constatável pela simples verificação da DIPJ retificadora apresentada pela manifestante, cuja cópia anexa, na qual foram realizadas as seguintes alterações: (i) exclusão, da contribuição para o PIS e da COFINS originariamente apurados, de valores relativos a receitas de venda de medicamentos sujeitos à tributação monofásica utilizados na prestação de serviços do hospital; (ii) recálculo da contribuição para o PIS e da COFINS para os novos valores devidos, após o que, ao final, apurou-se que os valores efetivamente pagos destas contribuições seriam maiores que os novos montantes devidos, tendo sido compensados os créditos apurados com débitos vincendos da empresa.*

*7. Defende que a possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS dos valores atinentes aos medicamentos utilizados na prestação de serviços hospitalares está prevista no art. 2º, da Lei nº 10.147/2000, que impôs, relativamente a estes tributos, incidência monofásica para a maioria dos medicamentos produzidos ou importados.*

*8. Explica que, na incidência monofásica, toda a tributação se concentra na indústria ou no importador, passando a serem tributadas à alíquota zero as saídas*

*de medicamentos realizadas pelos atacadistas e pelos varejistas e, desta forma, tomando o hospital o lugar do varejista na cadeia de comercialização, passou a se submeter à tributação sob a alíquota zero da contribuição para o PIS e da COFINS, razão pela qual o procedimento adotado foi o de excluir das bases de cálculo das contribuições os valores relativos a medicamentos utilizados nas prestações de serviços constantes das faturas hospitalares emitidas.*

*9. Afirma a defendente que todo o procedimento realizado estaria amparado pela norma acima, e, ainda, por decisões transitadas em julgado, que reconheceram a possibilidade de exclusão das receitas auferidas com a venda de medicamentos, que teriam sido proferidas pelo TRF da 5ª Região e pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos da ação judicial no 2005.83.00.006878-98 (sic), ajuizada pelo Sindicato dos Hospitais de Pernambuco, do qual a contribuinte afirma ser participe.*

*10. Reforça que o crédito da COFINS relativo ao Despacho contestado teria sido gerado em consequência do envio, antes da entrega da Declaração de Compensação, da DIPJ retificadora, na qual constam os corretos valores das retenções na fonte, os quais podem ser confirmados pela própria Delegacia em seus sistemas informatizados e que o fato de o sujeito passivo ter incorrido em erro na retificação da DCTF - que, tivesse sido alterada, poderia "liberar" os pagamentos para compensações - constitui mera questão procedimental que não configura a inexistência de crédito do pagamento a maior, cabível na forma do art. 165, I, do CTN.*

*11. Em razão do exposto, requereu que a manifestação de inconformidade fosse julgada integralmente procedente para admitir o direito creditório atinente ao pagamento a maior realizado e, conseqüentemente, para homologar as compensações informadas no PER/DCOMP relacionados a este processo em que foram utilizados tais créditos.*

*12. À manifestação de inconformidade a recorrente anexou, apenas e tão-somente, cópias de: (i) Despacho Decisório (fl. 15); (ii) DARF recolhido (fl. 16); (iii) DCTF (fls. 17/37); DACON (fls. 38/45); (iv) DIPJ (fls. 46/80); (v) instrumento de constituição societária (fls. 81/87); e (vi) documento de identificação (fl. 88).*

*13. Este julgador anexou aos presentes autos os seguintes documentos: (i) extratos emitidos nos sistemas DCTF/CONS (fls. 91/93) e DACON (fls. 94/95); (ii) cópias de 13ª alteração contratual, de procuração e de documentos de identidade trasladadas das fls. 19/36v do processo administrativo nº 10480.908761/2009-27 (fls. 96/113); e (iii) voto nº 034.719 (fls. 114/124), proferido por esta Segunda Turma nos autos do processo administrativo nº 10480.913152/2009-19.*

A DRJ considerou não ter ficado comprovado o pagamento a maior de COFINS como alegado pelo impugnante, bem como que não apresentou demonstrativo dos medicamentos utilizados em seus serviços hospitalares e que seriam impactados com a tributação monofásica à alíquota zero.

Ademais, mencionou que o crédito aqui pleiteado também foi objeto do processo de n. 10480.913152/2009-19, os quais foram analisados conjuntamente.

Isso posto, considerou **improcedente** a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório.

### **Recurso Voluntário**

Após relatar brevemente os eventos fáticos transcorridos, o recorrente repete os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, quais sejam:

#### *Existência de créditos de PIS e COFINS*

Aduz o recorrente que a DRJ desconsiderou a retificação realizada em suas DIPJs, onde informa o recolhimento a maior de PIS e COFINS, que teria sido ocasionado por ajustes em sua contabilidade.

#### *Ônus da prova, razoabilidade, proporcionalidade e verdade material*

Também argumentou que a Secretaria da Receita Federal do Brasil dispunha das informações necessárias para a análise de seu pleito, não podendo se falar em não apresentação de provas por parte do recorrente, bem como que a decisão dos julgadores de primeira instância ofende os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da verdade material.

Por fim, o contribuinte alegou a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores relativos aos medicamentos utilizados na prestação de serviços, resultando em pagamento a maior das contribuições sociais, com base na decisão proferida na ação judicial n. 2005.83.00.006878-98 da 1ª Vara Federal de Pernambuco.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Renato Vieira de Avila, Relator

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou **improcedente** o pedido de compensação de créditos de COFINS.

#### Admissibilidade do Recurso

O contribuinte teve ciência do acórdão de manifestação de inconformidade em **03.08.2012**, conforme Aviso de Recebimento - AR de fl. 222, nos termos do inciso II do parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto 70.235 de 06.03.1972 (PAF), iniciando-se a contagem do prazo para apresentação de recurso no dia útil subsequente, conforme artigo 5º, também do PAF.

*Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.*

*Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.*

Verifica-se, pois, que o recorrente apresentou o competente Recurso Voluntário em **30.08.2012**, conforme comprova o carimbo do CAC/DRF/REC à fl. 225, logo, o recurso apresentado é **tempestivo** ao prazo legal estabelecido no artigo 56 do PAF:

*Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.*

Por fim, observo que, em conformidade com o art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343 de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF), este colegiado é **competente** para apreciar o feito, tendo em vista que o valor do litígio está dentro do limite estabelecido pelo dispositivo.

### **DOS FATOS**

Trata o presente processo de compensação de créditos de COFINS do período de janeiro de 2006 no valor de **R\$ 32.658,25**. O pedido está lastreado no suposto recolhimento a maior de PIS e COFINS, que teria o condão de conferir direito à compensação de débitos da contribuição social em questão e que estaria evidenciado nas retificações das DIPJs promovidas pelo recorrente, ainda que não tenha efetuado a correção das DCTFs respectivas.

#### *Da Conversão em Diligência*

Foi alegada a ocorrência de erro material que teria motivado a origem do crédito. Por este motivo, ante a alegada alegação de erro com a possibilidade de documentos que comprovem a correta formação da base de cálculo, justifica-se a conversão em diligência.

Os meios necessários e a forma adequada de comprovação de pagamento devido perfaz-se matéria recorrente nesta Turma. A fim de facilitar a exposição dos fundamentos deste voto, inicia-se com o importante o respaldo no acórdão 3401.003.952, que trata de tema igual, ou seja, o dever de verificar a ocorrência do pagamento indevido.

Veja-se a ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano calendário: 2007 COFINS. DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. TRATAMENTO MASSIVO x ANÁLISE HUMANA. AUSÊNCIA/EXISTÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DE DCTF. VERDADE MATERIAL.*

*Nos processos referentes a despachos decisórios eletrônicos, deve o julgador (elemento humano) ir além do simples cotejamento efetuado pela máquina, na análise massiva, em nome da verdade material, tendo o dever de verificar se houve realmente um recolhimento indevido/a maior, à margem da existência/ausência de retificação da DCTF.*

Importa, antes de adentrar a questão sobre o tratamento das provas em casos semelhantes, transcrever trechos do acórdão fundamentais ao desdobramento do tema.

*Após o indeferimento eletrônico da compensação é que a empresa esclarece que a DCTF foi preenchida erroneamente,*

*tentando retificá-la (sem sucesso em função de trava temporal no sistema informatizado), e explica que o indébito decorre de serem os pagamentos referentes a COFINS-serviços incabíveis pelo fato de se estar tratando, no caso, exclusivamente de licenciamento de uso de marcas, sem quaisquer serviços conexos.*

*No presente processo, como em todos nos quais o despacho decisório é eletrônico, a fundamentação não tem como antecedente uma operação individualizada de análise por parte do Fisco, mas sim um tratamento massivo de informações. Esse tratamento massivo é efetivo quando as informações prestadas nas declarações do contribuinte são consistentes. Se há uma declaração do contribuinte (v.g. DCTF) indicando determinado valor, e ele efetivamente recolheu tal valor, o sistema certamente indicará que o pagamento foi localizado, tendo sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte. Houvesse o contribuinte retificado a DCTF anteriormente ao despacho decisório eletrônico, reduzindo o valor a recolher a título da contribuição, provavelmente não estaríamos diante de um contencioso gerado em tratamento massivo.*

*A detecção da irregularidade na forma massiva, em processos como o presente, começa, assim, com a falha do contribuinte, ao não retificar a DCTF, corrigindo o valor a recolher, tornando-o diferente do (inferior ao) efetivamente pago. Esse erro (ausência de retificação da DCTF) provavelmente seria percebido se a análise inicial empreendida no despacho decisório fosse individualizada/manual (humana).*

*Assim, diante dos despachos decisórios eletrônicos, é na manifestação de inconformidade que o contribuinte é chamado a detalhar a origem de seu crédito, reunindo a documentação necessária a provar a sua liquidez e certeza. Enquanto na solicitação eletrônica de compensação bastava um preenchimento de formulário DCOMP (e o sistema informatizado checava eventuais inconsistências), na manifestação de inconformidade é preciso fazer efetiva prova documental da liquidez e da certeza do crédito. E isso muitas vezes não é assimilado pelo sujeito passivo, que acaba utilizando a manifestação de inconformidade tão somente para indicar porque entende ser o valor indevido, sem amparo documental justificativo (ou com amparo documental deficiente).*

*O julgador de primeira instância também tem um papel especial diante de despachos decisórios eletrônicos, porque efetuará a primeira análise humana do processo, devendo assegurar a prevalência da verdade material. Não pode o julgador (humano) atuar como a máquina, simplesmente cotejando o valor declarado em DCTF com o pago, pois tem o dever de verificar se houve realmente um recolhimento indevido/a maior, à margem da existência/ausência de retificação da DCTF.*

*Nesse contexto, relevante passa a ser a questão probatória no julgamento da manifestação de inconformidade, pois incumbe ao postulante da compensação a prova da existência e da liquidez do crédito. Configura-se, assim, uma das três situações a seguir: (a) efetuada a prova, cabível a compensação (mesmo*

*diante da ausência de DCTF retificadora, como tem reiteradamente decidido este CARF); (b) não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito; e, por fim, (c) havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para sanála (destacando-se que não se presta a diligência a suprir deficiência probatória a cargo do postulante).*

*Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.*

*No presente processo, o julgador de primeira instância não motiva o indeferimento somente na ausência de retificação da DCTF, mas também na ausência de prova do alegado, por não apresentação de contrato. Diante da ausência de amparo documental para a compensação pleiteada, chega-se à situação descrita acima como “b”.*

*Contudo, no julgamento inicial efetuado por este CARF, que resultou na baixa em diligência, concluiu-se pela ocorrência da situação “c”, diante dos documentos apresentados em sede de recurso voluntário. Entendeu assim, este colegiado, naquele julgamento, que o comando do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 seria inaplicável ao caso, e que diante da verossimilhança em relação a alegações e documentos apresentados, a unidade local deveria se manifestar.*

*Após ciência da decisão da DRJ, a empresa apresenta tempestivamente **Recurso Voluntário**, afirmando que: (a) celebrou contrato exclusivamente referente a licenciamento para uso de marcas, não envolvendo a importação de quaisquer serviços conexos, e que em 52 despachos decisórios distintos, a autoridade administrativa não homologou as compensações, por simples cotejo com DCTF, e que a DRJ manteve a decisão sob os fundamentos de ausência de apresentação de contrato e de retificação extemporânea de DCTF; (b) há necessidade de reunião dos 52 processos conexos para julgamento conjunto; (c) deve o CARF receber de ofício a DCTF retificadora, em nome da verdade material; e (d) o crédito foi documentalmente comprovado, **figurando no contrato celebrado, anexado aos autos**, que o objeto é exclusivamente o licenciamento de uso de marcas, sem quaisquer serviços conexos, aplicando-se ao caso o entendimento externado na Solução de Divergência nº 11, da COSIT, como tem entendido o CARF em casos materialmente e faticamente idênticos (Acórdão nº 3801001.813).*

Este, contudo, como expresso em votos anteriores, foi entendimento do qual comunguei, mas, hoje, em decorrência da dinâmica de julgamento do tema na presente 1a. TEX, revejo e passo a adotar posição diversa. Isto porque, o tema de instrução probatória, em

Dcomp, em especial, o momento da apresentação da documentação para comprovação dos eventos ocorridos, é assunto controverso, com critérios não definidos, atentando, assim, à necessária segurança jurídica que deve tornar a relação fisco contribuinte.

Ocorre que, em havendo desconexão entre os critérios interpretativos, e, em momento processual administrativo recursal, é possível, como se tem entendido aqui, abrir a possibilidade de o contribuinte, corretamente e de acordo com os critérios aceitos pela autoridade fazendária, comprovar a existência do pagamento indevido, e, por consequência, da existência do crédito.

Isto porque, o tema de instrução probatória, em especial, o momento da apresentação da documentação para comprovação dos eventos ocorridos, é assunto controverso, com critérios em definição, atentando, assim, à necessária segurança jurídica que deve tornar a relação fisco contribuinte.

Ocorre que, em havendo desconexão entre os critérios interpretativos, e, em momento processual administrativo recursal, se faz possível, como se tem entendido aqui, abrir a possibilidade de o contribuinte, corretamente e de acordo com os critérios aceitos pela autoridade fazendária, comprovar a existência do pagamento indevido, e, por consequência, da existência do crédito, tal alternativa deve ser posta em prática.

Em sendo assim, deve o Estado aceitar esta complementação da prova, a fim de satisfazer aos seus próprios critérios. Veja-se, não há oportunidade para apresentação de prova; mas sim, oportunidade para complementação de prova, haja vista, pela percepção do contribuinte, ter havido entendido que, com a disponibilização dos documentos conforme o fez, estaria sanada a exigência.

Confira-se a lição do Conselheiro Cássio Schappo:

*Ressalte-se, ademais, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, através do Acórdão 9303-005.065, de 16 de maio de 2017 (fls. 654/664), deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte, "com o retorno dos autos ao colegiado de origem **para análise de novos documentos juntados pelo sujeito passivo**" (fls. 655), e para determinar "o envio dos autos à câmara baixa **para apreciação das provas carreadas aos autos, ainda que em sede de Recurso voluntário**" (fls. 659), pelos argumentos sintetizados na seguinte ementa (fls. 654), verbis.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.*

*Data do fato gerador: 24.04.2008 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ENFRENTAMENTO DA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CONHECIMENTO.*

*O recurso especial de divergência que combate a fundamentação do acórdão recorrido, demonstrando a comprovação do dissenso jurisprudencial, deve ser conhecido, consoante art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Além disso, mesmo após complementada a decisão ora recorrida com relação à ocorrência da preclusão para a produção de provas, pela via dos embargos de declaração, não se caracterizou a hipótese de fundamentos autônomos suficientes, cada um por si só, para manutenção do julgado estando correta*

*a insurgência pela via especial enfrentando o argumento da possibilidade de apresentação e análise de documentos novos em sede recursal.*

*PROVAS DOCUMENTAIS NÃO CONHECIDAS. REVERSÃO DA DECISÃO NA INSTÂNCIA SUPERIOR. RETORNO DOS AUTOS PARA APRECIACÃO E PROLAÇÃO DE NOVA DECISÃO.*

*Considerado equivocado o acórdão recorrido ao entender pelo não conhecimento de provas documentais somente carregadas aos autos após o prazo para apresentação da impugnação, estes devem retornar à instância inferior para a sua apreciação e prolação de novo acórdão.*

*Recurso especial do contribuinte provido Dos meios aptos à comprovação Os meios aptos à comprovação do crédito pleiteado, vem sendo delineado pela jurisprudência administrativa. Segue a orientação:*

*Acórdão 3301-001.985 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária DCTF RETIFICAÇÃO LIVRO APURAÇÃO DE ICMS E DIPJ PROVA A comprovação de erro no preenchimento de DCTF se faz pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam, ainda que na forma resumida para os contribuintes que optam pela apuração do lucro na forma presumida, não sendo admitida a mera apresentação de DIPJ, cuja natureza é meramente informativa, entretanto, uma vez apresentado o Livro Apuração de ICMS verificase a possibilidade de comprovação Do momento da para a apresentação dos documentos Uma vez definidos os meios de comprovação do Erro material, urge delimitar os aspectos temporais para a aceitação de documentos.*

*Para o bem da relação fisco contribuinte, o rigor formal da primeira leitura do critério temporal, no qual o momento adequado, esgotaria-se com o transcurso do prazo da apresentação da manifestação de inconformidade, estaria sendo abrandado, conforme entendimento abaixo exposto, no qual documentos acostados após a apresentação de recurso voluntário seriam ainda aceitos, confira-se a decisão abaixo transcrita:*

*Acórdão 3402003.196 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental probatória.*

*Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do novo CPC, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.*

Dos meios aptos à comprovação

Os meios aptos à comprovação do crédito pleiteado, vem sendo delineado pela jurisprudência administrativa. Segue a orientação:

*Acórdão 3301-001.985 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária DCTF RETIFICAÇÃO LIVRO APURAÇÃO DE ICMS E DIPJ PROVA **A comprovação de erro no preenchimento de DCTF se faz pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam**, ainda que na forma resumida para os contribuintes que optam pela apuração do lucro na forma presumida, **não sendo admitida a mera apresentação de DIPJ**, cuja natureza é meramente informativa, entretanto, uma vez apresentado o Livro Apuração de ICMS verificase a possibilidade de comprovação Do momento da para a apresentação dos documentos **Uma vez definidos os meios de comprovação do Erro material, urge delimitar os aspectos temporais para a aceitação de documentos.***

*Para o bem da relação fisco contribuinte, o rigor formal da primeira leitura do critério temporal, no qual o momento adequado, esgotaria-se com o transcurso do prazo da apresentação da manifestação de inconformidade, estaria sendo abrandado, conforme entendimento abaixo exposto, no qual documentos acostados após a apresentação de recurso voluntário seriam ainda aceitos, confira-se a decisão abaixo transcrita:*

Proposta de Conversão em Diligência

Portanto, ante a tema que, por um lado, indica a existência de crédito por parte do contribuinte, mas que, por desapego, até inconsciente, no que tange aos critérios utilizados pelo fisco, a fim de aceitar a legitimidade dos créditos postos pela recorrente, e, por outro lado, a possibilidade de o Estado negar crédito regular, faz-se justiça ao pleito em perfazimento à orientação acima exposta, e por entender que este PAF não se encontra em condições de julgamento, **proponho sua conversão em diligência determinar à autoridade preparadora que** intime a recorrente para que traga aos autos os documentos que julgar conveniente à comprovação da efetiva ocorrência do Erro material argumentado, e, que aponte, os respectivos lançamentos em seus livros Razão e Diário.

Após a autoridade preparadora deverá preparar relatório, minudente e concludente, acerca da formação da base de cálculo da contribuição, apontando os valores incluídos em sua base de cálculo..

Em seguida, abra-se vista ao recorrente pelo prazo de 30 (trinta) dias, para, querendo, manifestar-se, findos os quais deverão os autos retornar a este Conselho Administrativo para prosseguimento.

Vencida a proposta de conversão em diligência, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila

## Voto Vencedor

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri - Redator Designado

### *Preâmbulo*

Com a devida licença aos I. Conselheiros Relator e Francisco Martins Leite Cavalcante, que entenderam que o caso sob exame é passível de conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência, tanto que a propuseram de ofício, posto que não tal intento não foi suscitado pelo recorrente, passo a seguir e resumidamente esclarecer meu entendimento contrário.

### *Da desnecessidade da diligência*

De plano, entendo que todos os elementos necessários à formação da convicção deste Colegiado encontram-se presentes nos autos; neste sentido cabe citar o artigo 18 do Decreto 70.235 de 06.03.1972, que dispõe que a "autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis".

Esclareço que, não obstante referido dispositivo faz referência ao colegiado de primeira instância, entendo também aplicável a esta instância recursal diante de eventual necessidade de esclarecimento de fatos necessários ao julgamento da lide, o que, como já mencionei, não ocorre no presente caso.

### *Da fundamentação*

O caso sob exame perpassa a questão que diz respeito à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, cuja delimitação do respectivo ônus depende a definição da maior parcela das responsabilidades na relação jurídico-tributária.

Nesse contexto, é fato que a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, tratam do princípio fundamental do direito probatório, segundo o qual "quem acusa e/ou alega deve provar", obrigação, diga-se, que abarca tanto a autoridade fiscal, relativamente à demonstração da infração motivadora do ilícito tributário, a teor do prescrito na parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235 de 1972, quando determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito", quanto o contribuinte, cuja mesma legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, conforme dispõe o inciso III do artigo 16 do referido diploma legal, ao determinar que a impugnação conterà "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Porém, o caso sob exame é de repetição de indébito, impondo-se, entretanto, algumas modificações, como a veremos a seguir.

É entendimento comezinho que nos casos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é dever do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito, exigindo-se deste a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. Ou seja, por óbvio, documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; pois sem referida evidenciação, o pedido repetitório resta prejudicado na sua origem. Não se duvide que as normas acima mencionadas, prevêm a realização de diligências e mesmo perícias, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos sujeitos passivos, mas é preciso deixar evidenciado que referida previsão não se presta para suprir o ônus da prova que incumbe as partes, posto que seu escopo é de ver elucidadas questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/recorrente; em outros termos, as diligências servem para esclarecer dúvidas específicas, e não para determinar que a autoridade fiscal competente, diante da falta de comprovação da existência de determinado crédito, venha suprir obrigação que cabia ao contribuinte.

Em regra, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, ao contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, muitas vezes está associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que o respaldem. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar seu registro (escrituração formal e legal), mas também indicar a que documentos este está associado; bem como é de fundamental importância, neste contexto, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja objetiva e clara suficiente para possibilitar a perfeita caracterização do negócio que pretende demonstrar como existente de fato.

Logo, me filio aos que entende que não é tarefa do julgador, ainda mais de instância recursal, contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício; pois como já explanado, quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos e prova que evidenciam o indébito.

Respaldado no entendimento acima expresso que convém salientar que não deve, diante de um pleito repetitório apresentado, a autoridade fiscal diligenciar para fins de verificar, de ofício, a existência do crédito pleiteado; pois as normas regulamentares de regência da matéria faculta é a situação segundo a qual apresentado o pedido e constatado que o contribuinte, por exemplo, demonstrou, por documentos e registros contábeis individualmente associados, a origem dos créditos pleiteados, pode a autoridade fiscal, se dúvidas remanescerem em relação a questões pontuais, demandar por diligências para dirimir tais questões duvidosas, e não transferir para a autoridade fiscal ou para o julgador administrativo a responsabilidade pela produção probatória atribuída originariamente ao sujeito passivo no caso dos pedidos de repetição de indébito. E é, com a devida vênia, isso que ocorreria nestes autos, se fosse acatada e, por consequência, promovida a diligência proposta; pois, a meu ver, tal promoção, da forma como pretendida, serviria para suprir irregularmente a omissão do contribuinte, o que não é processualmente admissível, na medida em que o contribuinte é quem deveria ter envidado esforço para comprovar/demonstrar/evidenciar que seu pleito é factível.

Dito isto, convém também trazer à discussão o rotineiro tema que ocupa os argumentos nas peças recursais apresentadas, qual seja, o da verdade material. É "lugar comum" assertivas defensivas pautadas no que se designou de "princípio da verdade material", segundo o qual é dever da autoridade fiscal a busca da verdade real; nesse passo, cabe elucidar que não obstante o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada prejudica o que se expôs alhures. É dizer, referido princípio a busca da verdade que ultrapassa a "verdade" dos fatos alegados pelas partes, mas para obter êxito em tal desiderato impõe-se que referida "busca" ocorra num ambiente em que, efetivamente, as partes atuem proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*. De outra forma dizendo, este princípio dirige-se mais especificamente ao julgador administrativo, autorizando-o a ir para além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando estes elementos induzem à suspeição segundo a qual determinados fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte alega, mas de uma outra qualquer, na medida em que, como sabe-se, o julgador não está vinculado às versões das partes. Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar, *in casu*, ao sujeito passivo recorrente, que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de transferir para a autoridade fiscal que analisa seu pleito repetitório, a obrigação por produzir prova que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pedido desde sua formalização inicial. Ainda de outro modo dizendo, da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é razoável se aceitar que um pleito, *in casu*, repetitório, seja proposto sem a minuciosa demonstração e comprovação da existência do indébito.

Por fim, quanto aos documentos e feitos que o nobre Relator visa obter com sua proposta de diligência à autoridade fiscal competente, convém mencionar que segundo a legislação tributária, o que faz prova a favor do sujeito é, ex vi do artigo 923 do RIR de 1999, a escrituração mantida com observância das disposições legais, acompanhada dos documentos hábeis que atestem a ocorrência dos fatos nelas registrados; pois, eventual escrituração contábil-fiscal, efetuada sem base nos documentos que lhe dão suporte, é incapaz de atestar o que quer que seja, o que, por si só, torna impossível a aferição da existência de quaisquer créditos.

É como penso.

*Da conclusão*

Com base em tais considerações, relativamente ao presente voto vencedor, decidiu o Colegiado, por voto de qualidade, por rejeitar a proposta de diligência do conselheiro Relator.

*(assinado digitalmente)*  
Orlando Rutigliani Berri

