



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

**Processo n°** 10680.918873/2012-64  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3002-000.054 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 15 de março de 2018  
**Matéria** PER/DCOMP  
**Recorrente** J. CHEBLY EMPREENDIMIENTOS DE PUBLICIDADE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/09/2010 a 30/09/2010

PROVA. JUNTADA APÓS IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

A apreciação de documentos não submetidos à autoridade julgadora de primeira instância é possível nas hipóteses previstas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não tendo sido a matéria contestada na manifestação de inconformidade, considera-se não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria nulidade da multa de mora e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Diego Weis Junior, Larissa Nunes Girard e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

## Relatório

Trata o processo de declaração de compensação de pagamento a maior de Cofins, no valor de R\$ 16.224,72, relativa ao mês setembro/2010 e transmitida por meio de Per/Dcomp em fevereiro/2011 (fls. 28 a 32).

A Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte (DRF/BHE) não homologou a compensação por haver constatado que o pagamento discriminado no Per/Dcomp havia sido utilizado integralmente para a quitação de outros débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação solicitada (fl. 26).

A recorrente apresentou manifestação de inconformidade, na qual esclareceu que, a partir da informação constante no Despacho Decisório de que o crédito utilizado no Per/Dcomp não estava na DCTF da competência declarada, providenciou a retificação das DCTF das competências 06/2010, 09/2010 e 12/2010, de acordo com os valores corretos já declarados na DIPJ/2011 (fls. 2 a 5).

A Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) proferiu o Acórdão nº 02-45.931 (fls. 45 a 48), por meio do qual decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, tendo em vista que a verificação do DACON anterior ao despacho decisório não evidenciou a existência de pagamento indevido ou a maior e que a retificação de DACON e DCTF após o despacho decisório não eram suficientes para demonstrar a razão do contribuinte.

O Acórdão foi assim ementado:

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

*Data do fato gerador: 30/09/2010*

*PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO  
COMPROVADO.*

*Na falta de comprovação do pagamento indevido ou a maior,  
não há que se falar em crédito passível de compensação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 54 a 64), no qual apresentou as seguintes alegações:

a) o erro cometido pela contribuinte consistiu em considerar meras transferências bancárias entre contas da contribuinte como se fossem receitas (faturamento) e incluí-las, equivocadamente, na base de cálculo da Cofins;

b) em não ocorrendo o fato gerador, não surge a obrigação tributária, sendo o mero erro formal da contribuinte insuficiente para embasar a cobrança indevida do tributo; e

c) caso não se entenda pelo reconhecimento do crédito, com a consequente homologação da compensação, a multa de mora deve ser anulada por ser flagrantemente desproporcional e, portanto, inconstitucional e ilegal, caracterizando o confisco vedado pelo art. 150 da CF.

A título de prova, juntou-se:

1 - planilha com os créditos em conta bancária que representam as transferências consideradas equivocadamente como faturamento – competências 06/2012 e 09/2012 (fls. 65 e 66); e

2 - extratos bancários do Banco do Brasil e do Banco Itaú, relativos ao mês 09/2010 (fls. 67 a 78).

É o relatório.

## Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

A situação que ora se analisa trata de um contribuinte que, ao ter negada a homologação de sua declaração de compensação, apresenta uma manifestação de inconformidade na qual alega a ocorrência de erro de cálculo, sem apresentar qualquer explicação sobre a origem ou a natureza do alegado erro, acompanhada da retificação da DCTF e do Dacon, sem juntar, porém, qualquer documento que justifique e demonstre a correção das retificações efetuadas.

Apenas agora, em fase de recurso voluntário, esclarece que seu erro consistiu na inclusão na base de cálculo da Cofins de certos valores creditados em sua conta bancária, decorrentes de empréstimos para capital de giro e resgates de títulos, como se fossem receitas das atividades da empresa. E junta extratos bancários que mostram a origem desses depósitos.

Trata-se, então, de uma discussão sobre o que configura prova, o ônus da prova e o momento para a sua produção.

Quanto ao fato de não constituir prova a simples retificação da DCTF e do Dacon após decisão denegatória, desacompanhada de documentação que a ampare, parece não haver dúvida, uma vez que nem a recorrente contestou esse ponto na decisão de primeira instância. Partilha-se desse entendimento da DRJ, que tem sua raiz no art. 147 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

*Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

**§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. (grifado)**

Alie-se à essa determinação do CTN que a DCTF é o documento que formaliza o cumprimento da obrigação acessória de informar créditos e débitos à Administração em relação aos principais tributos federais, tendo força de confissão de dívida e representando instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito, conforme o art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984. Dessa forma, resta indiscutível a necessidade de comprovação do erro que se pretende corrigir por meio de retificação da declaração visando à redução do débito.

Relativamente à responsabilidade pelo ônus da prova, pertence ao requerente nas solicitações de restituição, ressarcimento e compensação, uma vez ser ele a alegar o direito perante a Fazenda Nacional. Define o Código de Processo Civil em seu art. 373 que, quanto ao fato constitutivo de seu direito, o ônus da prova incumbe ao autor. E, ainda sobre o tema, assim dispõe a Lei nº 9.874, de 1999, que trata dos processos administrativos:

**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 art. 37 desta Lei. (grifado)**

Mas sobre esse ponto parece também não haver divergência, pois o contribuinte, ciente da sua omissão no desenrolar do processo, tenta agora fazer a produção de prova. E aí reside o ponto fulcral deste julgamento.

O Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, dispõe sobre a impugnação ou a manifestação de inconformidade da seguinte forma (que segue o mesmo rito por força do disposto no § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996):

**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 fundamentar, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;**

(...)

**§ 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 trazidos aos autos.*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá 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. (grifado)*

A apresentação da manifestação de inconformidade é momento crucial no processo administrativo fiscal. O que é trazido pelo recorrente a título de razões e provas define a natureza e a extensão da controvérsia que, regra geral, só deveria alcançar este Conselho após a apreciação da matéria pela primeira instância, considerado o contraditório em toda a sua extensão. Entretanto, quando por sua própria vontade o recorrente não exerce o seu direito, chega ao Colegiado uma discussão esvaziada.

Consoante o art. 16 do PAF, preclui o direito do recorrente de fazer prova em momento posterior à apresentação da manifestação de inconformidade, exceto se demonstrada a impossibilidade de fazê-lo tempestivamente por motivo de força maior, ou por novos fatos ou razões, trazidos aos autos ou ocorridos após a juntada da manifestação. Ainda, sobre a entrega extemporânea de documentos, dita o comando que tal solicitação deve ocorrer mediante petição da recorrente em que demonstre, com fundamentos, a ocorrência de alguma das exceções previstas na Norma.

Pois bem, nenhuma das condições estabelecidas pelo PAF se faz presente. Tanto o motivo do alegado direito ao crédito quanto as ditas provas somente se deram a conhecer nesta fase, sem qualquer explicação pela apresentação tardia injustificada. Por consequência, configurada está a preclusão temporal.

Há de se ponderar, todavia, que a ocorrência de determinadas especificidades permitiria ao julgador conhecer da prova apresentada intempestivamente, em prol da verdade material, que é um princípio caro ao processo administrativo fiscal.

Para tanto, espera-se, ao menos, que o contribuinte tenha tentado demonstrar o seu direito, por meio de alegações substanciais e da juntada de documentação robusta à manifestação de inconformidade, ou seja, que tenha desempenhado sua parte no momento oportuno. Em havendo o contribuinte procedido dessa forma, poder-se-ia conceber o conhecimento da documentação juntada ao recurso voluntário, visando a esclarecer algum ponto ou a reforçar o valor do que foi anteriormente apresentado, algo natural no decorrer da marcha processual. Mas não é o caso nestes autos.

Um segundo aspecto importante para o aceite extemporâneo diz respeito ao valor probatório da documentação apresentada na fase do recurso voluntário. É de conhecimento corrente que a compensação somente pode ser autorizada para os créditos líquidos e certos, por força do art. 170 do CTN. Logo, as provas tardias deveriam se desincumbir dessa tarefa com excelência, de tal forma que não restasse ao julgador senão adotar o caminho proposto pelo contribuinte (considerando que ele houvesse atendido o pressuposto anterior).

Sobre esse quesito, a recorrente traz uma planilha de movimentação da conta bancária, com os 10 depósitos em conta bancária que teriam sido acrescidos indevidamente à base de cálculo da Cofins e foram por ela excluídos quando das retificações de DCTF e Dacon. Essa planilha, que se transcreve a seguir, está acompanhada dos extratos bancários (fls. 67 a

78). Na planilha foi informado tratar-se de movimentação do ano de 2012, mas esse lapso foi desconsiderado, uma vez estar claro que se refere à 2010.

	<b>Data</b>	<b>Descrição da Movimentação</b>	<b>Valores Excluídos</b>	<b>Faturamento Planilha</b>
1	01/09	Itaú (resgate operação compromissada)	90.015,86	
2	02/09	Itaú (resgate operação compromissada)	1.019,84	
3	03/09	Itaú (resgate aplicação compromissada)	75.026,37	
4	08/09	Banco do Brasil (DOC devolvido)	300,00	
5	10/09	Banco do Brasil Giro Flex (resgate aplicação)	155.000,00	
6	10/09	Itaú (resgate operação compromissada)	34.235,00	
7	10/09	Itaú (Ag TEF 0781.51999-6)	180.000,00	
8	22/09	Carvalhais Consultores Associados Ltda	3.500,00	
9	27/09	Itaú (DEV DOC 056792 24/09 MOT 57)	1.505,28	
10	29/09	Itaú (depósito dinheiro)	188,36	
Total			<b>540.790,71</b>	1.865.567,98
Diferença Apurada			1.324.777,27	

Procedeu-se a um batimento simples entre os dados da planilha e os extratos bancários.

Nas operações de nº 1 a 6, que se relacionam com resgate de operação compromissada e capital de giro, está clara a origem do valor.

No entanto, sobre a operação de nº 7 a única informação que o extrato bancário nos traz é que se trata de um crédito na conta do contribuinte no valor de 180 mil reais, provavelmente feita a partir de uma outra conta também do Banco Itaú. Mas nada ali nos confirma que não se trata de receita por serviços prestados.

A operação nº 8 não existe na data de 22/09. Há um depósito em cheque no valor de 3.500 reais no dia 20/09, mas é impossível saber por que motivo foi feito o depósito. É o mesmo caso do depósito em dinheiro da operação nº 10, não se sabe por que motivo tal valor foi depositado na conta bancária. Nesses casos, o extrato bancário não demonstra nada.

A operação nº 9 não ocorreu no dia 27/09, como consta da planilha, mas no dia 24/09.

Uma simples averiguação, realizada em um conjunto tão pequeno de dados já nos aponta uma inconsistência na planilha do contribuinte e que, se confirmada, teria por consequência a certeza de que a retificação realizada no Dacon e na DCTF é equivocada.

O segundo aspecto, também fundamental, é que se consideramos apenas as informações existentes nos autos, não há como saber se tais valores compunham de fato a base de cálculo da Cofins, nem se a sua exclusão acarretaria verdadeiramente a redução da Cofins devida de R\$ 54.029,22 para R\$ 37.804,50. A recorrente efetua uma alteração que afeta o cálculo da contribuição para todo o período (setembro/2010), mas não providencia informações que evidenciam o que alega, como uma memória de cálculo da contribuição, antes e após as exclusões, amparada em documentos contábeis e fiscais revestidos das necessárias formalidades.

---

Em suma, está precluso o direito de apresentação de prova documental e, ainda que assim não fosse, a documentação juntada em fase de recurso voluntário não logra demonstrar o direito da recorrente.

Por fim, não conheço da alegação de nulidade da multa de mora, por ser desproporcional e caracterizar o confisco vedado pelo art. 150 da CF, visto que esta matéria não foi refutada na manifestação de inconformidade e não existe previsão legal para inovação das alegações nesta fase processual.

Como dito anteriormente, a manifestação de inconformidade é peça fundamental do contencioso administrativo, vez que delimita a lide. O PAF determina que os motivos de fato e direito, bem como as razões e os pontos de discordância sejam mencionados na manifestação de inconformidade, devendo ser considerada matéria não impugnada aquela que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, nos termos dos seus arts. 16, inciso III, e 17.

Com essas considerações, voto no sentido de não conhecer da matéria nulidade da multa de mora e, em relação à parte conhecida do recurso voluntário, negar provimento.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Relatora