



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

**Processo n°** 10680.933030/2009-92  
**Recurso n°** 8 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-003.578 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 23 de outubro de 2012  
**Matéria** COFINS - PAGAMENTO A MAIOR - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO -  
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** HOSPITAL MATER DEI SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/05/2004

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.**

Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

**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.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/05/2004

**COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.**

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

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 julgado.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

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

## Relatório

HOSPITAL MATER DEI AS transmitiu Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e Declaração de Compensação (Per/DComp) visando a compensar o(s) débito(s) nele confessado(s), montantes a 17.663,14, com crédito oriundo de pagamento a maior de Cofins, relativo ao fato período de apuração de março de 2003. A Delegacia da Receita Federal (DRF) em Belo Horizonte emitiu Despacho Decisório Eletrônico (DDE) por meio do qual não homologou a compensação pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi integralmente utilizado na quitação de débitos do contribuinte, não restando saldo creditório disponível para a compensação declarada na DComp.

Em reclamação, fls. 2 a 5, o declarante alegou que a compensação realizada não contempla as situações impeditivas previstas no art.74, § 3º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e que tem o direito de retificar as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e demais obrigações acessórias. Instruiu sua manifestação com os seguintes documentos:

- a) Cópia da última alteração contratual;
- b) Cópia dos documentos pessoais do responsável perante a SRF;
- c) Cópia do DARF;
- d) Cópia do Despacho Decisório.

A 1ª Turma da DRJ/BHE julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente por falta da existência do direito creditório. O Acórdão nº 02-038.174, de 26 de março de 2012, fls. 24 a 27, teve ementa vazada nos seguintes termos:

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

*Data do fato gerador: 31/05/2004*

*DCTF RETIFICADORA APRESENTADA FORA DO PRAZO LEGAL. COMPENSAÇÃO INDEFERIDA.*

*O prazo estabelecido pela legislação para o direito de constituir o crédito tributário deve ser o mesmo para que o contribuinte proceda à retificação da respectiva declaração.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 1ª Turma da DRJ/BHE. O arrazoado de fls. 33 a 53, após síntese dos fatos relacionados com a lide, rechaça a decisão recorrida por entender ter crédito em face da Fazenda Nacional, por ter incluído, equivocadamente, na base de cálculo das contribuições sociais, o valor dos medicamentos sujeitos à alíquota zero, tributando-os indevidamente às alíquotas de 3% e 0,65%.

Insurge-se contra a sumária negativa de apreciação da DCTF retificadora, argumentando que a transmissão foi aceita pela Receita Federal. Entende ter obedecido às regras que disciplinam a matéria. Lembra que não há como instruir a DComp retificadora com qualquer documento comprobatório e que a DCTF retificadora tem os mesmos efeitos da DCTF original, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008. Ademais, considera que a DCTF retificadora é indiciária do direito do contribuinte, de sorte que a Fiscalização estaria obrigada a realizar diligências ou a intimar o interessado a prestar esclarecimentos e oferecer documentos comprobatórios. Invoca o princípio do livre convencimento dos julgadores administrativos na apreciação da prova e o princípio da verdade material.

Afirma que a decisão recorrida merece ser reformada para conferir validade às informações existentes na DCTF retificadora, homologando, por consequência a compensação realizada e anulando o lançamento de ofício. Alternativa e sucessivamente, pede a sua anulação, determinando-se à Fiscalização a realização no intuito de verificar e conferir a existência e o valor do crédito informado na DCTF retificadora.

Na continuação, discorre sobre a origem do crédito, retomando a alegação de que os mesmos decorrem da exclusão da base de cálculo da Cofins e do PIS dos medicamentos submetidos à alíquota zero por incidência da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, transcrevendo jurisprudência e decisões em Solução de Consulta.

Pede o julgamento simultâneo de outros processos de seu interesse em que se debate a mesma matéria.

Conclui, requerendo provimento do recurso voluntário para reconhecimento de que a DCTF enviada e aceita pelo sistema Receita Federal (pois foi possível sua transmissão eletrônica) é legítima para validar o procedimento de compensação, gerando, assim, direito creditório e, por consequência, seja homologada a compensação realizada e cancelado o lançamento de ofício

Alternativa e sucessivamente,

- a) Que seja reconhecida validade à DCTF retificadora transmitida, anulando a decisão de 1ª instância e determinando que a Fiscalização da Receita Federal de Belo Horizonte apure e confira, em diligência fiscal, se o crédito informado na DCTF retificadora realmente existe e se os referidos valores estão corretos, procedendo à devida compensação, nos moldes informados na PER/DCOMP, ou;
- b) Que seja dado provimento do presente recurso da 1ª Turma da DRJ/BHE, contribuinte de excluir os medicamentos sujeitos à alíquota zero da base de cálculo da Contribuição e, por consequência, anular o lançamento de ofício, ou;
- c) Que seja provido o recurso para anular a decisão da 1ª instância e reconhecer o direito ao crédito pelas razões invocadas, determinando que a Fiscalização da Receita

Federal de Belo Horizonte apure e confira, em diligência fiscal, se o crédito informado na DCTF retificadora realmente existe e se os referidos valores estão corretos, procedendo à devida compensação, nos moldes informados na PER/DCOMP.

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. 33 a 53 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-BHE-1ª Turma nº 02-038.174, de 26 de março de 2012.

### **Pedido de julgamento simultâneo de processos de interesse do recorrente**

Quanto ao pedido formulado no sentido de outros 24 (vinte e cinco) processos sejam julgados simultaneamente, esclareço o recorrente de que o sorteio e a distribuição de processos têm regras próprias, estatuídas no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RICARF, que se sobrepõem à conveniência do recorrente.

Indefiro.

### **Matéria controversa**

O fundamento para o direito creditório oposto na compensação – tributação indevida às alíquotas de 3% e 0,65% das receitas de venda de medicamentos sujeitos à alíquota zero – ofertado somente na peça recursal, não será conhecido.

Por se tratar de matéria preclusa, deixo de conhecê-las, haja vista que em nenhum momento da peça reclamationária de fls. 2 a 5 o manifestante tratara dessa matéria. Veja-se, a propósito, o teor do artigo 473 do CPC, *verbis*: "*é defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.*"

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:<sup>1</sup>

*... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:*

<sup>1</sup> MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.

i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;

ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;

iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade.”

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para controverter tal matéria. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

### Mérito – prova do indébito

Liminarmente, informo que não há, nos autos, qualquer início de prova de que o contribuinte, ora recorrente, tenha efetivamente incluído, na base de cálculo das contribuições sociais, o valor dos medicamentos sujeitos à alíquota zero, tributando-os indevidamente às alíquotas de 3% e 0,65%. Há tão somente sua alegação. E, em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais.*(HABEAS CORPUS Nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (INTERVENÇÃO FEDERAL Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

*RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. 2. Não cabe em mandado de segurança para cobrança de proventos não recebidos, a teor das súmulas 269 e 271 da Suprema Corte. 3. Recurso parcialmente provido. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)JCPC.333 JCPC.333.II*

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)*

*PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)*

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)*

A prova do alegado direito creditório é ônus que cabia ao recorrente, 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:*

*[...]*

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

Nem mesmo a DCTF retificadora, transmitida após a ciência do DDE, quando o contribuinte não mais dispunha de espontaneidade hábil para conferir-lhe a mesma natureza da DCTF original<sup>2</sup>, aporta aos autos a prova da liquidez e certeza do crédito oposto na compensação, atributos requeridos pelo art. 170 do CTN.

E não se diga que o contribuinte não teve como apresentar a prova requerida. Nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o rito do processo administrativo fiscal federal facultava-lhe a produção probatória a qualquer momento processual da reclamação<sup>3</sup>, quando a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

<sup>2</sup> Inteligência do art. 11 da IN-RFB nº 903, de 2008:

Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

II - cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

III - em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

§ 4º Na hipótese do inciso III do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado, a pessoa jurídica poderá apresentar declaração retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma do art. 9º.

§ 5º A pessoa jurídica que apresentar declaração retificadora, relativa ao ano-calendário utilizado como referência para o enquadramento no disposto no art. 3º, nos casos em que a retificação implicar seu desenquadramento dessa condição, poderá pedir dispensa de apresentação da DCTF Mensal.

§ 6º O pedido de dispensa de que trata o § 5º será formalizado, mediante processo administrativo, perante a unidade da RFB do domicílio tributário da pessoa jurídica.

§ 7º Em caso de deferimento do pedido de que trata o § 5º, a pessoa jurídica estará dispensada da apresentação da DCTF Mensal a partir do ano-calendário em que ocorreu o enquadramento com base na declaração retificada, desde que não se enquadre, novamente, na condição de obrigada à DCTF Mensal.

§ 8º A pessoa jurídica que apresentar DCTF retificadora, alterando valores que tenham sido informados:

I - na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), deverá apresentar, também, DIPJ retificadora; e II - no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), deverá apresentar, também, Dacon retificador.

§ 9º A retificação de declarações, cuja alteração de valores resulte no enquadramento da pessoa jurídica segundo as hipóteses do art. 3º, obriga a apresentação da DCTF Mensal desde o início do ano-calendário a que estaria obrigada com base na declaração retificada, sendo devidas as multas pelo atraso na entrega das DCTF Mensais relativas ao período considerado, calculadas na forma do art. 9º.

§ 10. A retificação de DCTF não será admitida quando resultar em alteração da periodicidade, mensal ou semestral, de declaração anteriormente apresentada.

<sup>3</sup> Até a Manifestação de Inconformidade, nos processos de restituição, ressarcimento e compensação de tributos e contribuições federais.

**III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;**

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

[...]

O recorrente entende que a própria Administração deveria ter diligenciado a produção da prova que, como se viu, incumbia-lhe produzir. Dado o quadro de repartição do *onus probandi*, percebe-se que quando a Instrução Normativa SRF nº 900, de 2008, em seu art. 65, prevê a "realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas", não está querendo dizer que, diante de qualquer pleito repetitório apresentado, deve a autoridade fiscal diligenciar para fins de verificar, de ofício, a existência do crédito pleiteado. O que o ato legal quer dizer, e isto sim, é que, apresentado o pedido e constatado que o contribuinte 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 (natureza da operação em um ou outro registro, falta de clareza de algum documento ou registro etc.), demandar por diligências para dirimir tais dúvidas. Por certo que o ato legal não quer, com a previsão da realização das diligências, transferir para a autoridade fiscal ou para o julgador administrativo a responsabilidade pela produção probatória atribuída originariamente ao contribuinte no caso dos pedidos de repetição de indébito. A promoção das diligências estaria suprimindo, irregularmente, a omissão do contribuinte, o que não é processualmente admissível.

A razão pela qual estas considerações são feitas é a de que, além da improcedente alegação da contribuinte de que a autoridade fiscal deve exaurir todos os meios de prova, o contribuinte não apresenta qualquer comprovação de sua alegações de erro na confissão de dívida consubstanciada na DCTF. O que se quer aqui firmar, portanto, é que quando tal imprecisão na identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte (em termos de cumprimento de seus *onus probandi*) por via, por exemplo, de diligências ou perícias, já que, como acima já foi exposto, tais institutos não se destinam a tanto.

O recorrente 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 *onus 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

Processo nº 10680.933030/2009-92  
Acórdão n.º **3803-003.578**

**S3-TE03**  
Fl. 68

---

indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento, se oportunize tais demonstração e comprovação.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de outubro de 2012

Alexandre Kern

CÓPIA