



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10783.913021/2012-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-000.796 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2019  
**Recorrente** PH COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/03/2010

**COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

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

**COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PROVA INSUFICIENTE.**

A retificação da DCTF após despacho decisório que nega a homologação da compensação não é suficiente, por si só, para comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário que se pretende compensar. É indispensável a comprovação da ocorrência de erro na DCTF original por meio de documentação hábil e idônea.

**PROVA. APRECIÇÃO INICIAL EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES. 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 70.235/1972 e, excepcionalmente, quando visem à complementar instrução probatória já iniciada quando da interposição da manifestação de inconformidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência efetuada pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e, em relação ao mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que deu provimento parcial ao Recurso, para fins de reconhecer o direito creditório limitado ao montante a ser identificado pela fiscalização na fase de execução, com base na documentação anexada aos autos.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Larissa Nunes Girard (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-000.796 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10783.913021/2012-22

## Relatório

Trata este processo de declaração de compensação de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de Cofins no valor de R\$ 19.196,11, relativo ao período de apuração março/2010, para quitar débitos de período posterior da própria Contribuição (fls. 42 a 46).

Por meio de Despacho Decisório à fl. 47, a Delegacia da Receita Federal em Vitória decidiu pela não homologação da compensação porque concluiu que o pagamento relativo ao Darf informado na declaração havia sido utilizado integralmente na quitação de outros débitos, não restando crédito para compensar.

A recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual esclareceu que errou o preenchimento da DCTF, mas, uma vez retificada em conformidade com o PER/Dcomp, o crédito passava a existir (fls. 2 e 3). Juntou, a título de prova, o Despacho Decisório, documentos de representação e constituição da empresa, Darf, a DCTF retificadora e o PER/Dcomp (fls. 4 a 40).

A Delegacia de Julgamento em Curitiba proferiu o Acórdão nº 06-48.531 (fls. 53 a 57), por meio do qual decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo em vista que a retificação da DCTF após o despacho decisório seria válida quando acompanhada dos elementos de prova da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original, ônus do qual deveria o interessado ter se desincumbido quando da interposição da Manifestação de Inconformidade. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/03/2010

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO NO PER/DCOMP.

Inexistindo comprovação do direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se considerar não-homologada a compensação declarada.

RETIFICAÇÃO DE DCTF POSTERIOR À NÃO HOMOLOGAÇÃO DA DCOMP.

A retificação de declaração já apresentada à RFB somente é válida quando acompanhada dos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original (art. 147, § 1º, do CTN).

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 30.09.2014, conforme AR constante à fl. 60, e protocolizou seu Recurso Voluntário em 30.10.2014, conforme carimbo do protocolo na folha inicial do Recurso - fl. 63.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente traz as seguintes considerações:

11.1 — Preliminar

A PH COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA, atua no ramo de comércio atacadista de máquinas, aparelhos odonto-médico-hospitalares, instrumentos e materiais de uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios.

Em 13 de outubro de 2009, com a edição da Lei 12.058, que alterou a Lei 10.865 de 30/01/2004, nosso seguimento foi beneficiado com a redução a zero da alíquota de COFINS e PIS dos produtos com NCM 9021.10 e 9021.3 que comercializava, nas

hipóteses de importação e venda no mercado interno, com efeitos a partir de 01/01/2010.

Equivocadamente, na apuração de COFINS no mês de janeiro de 2010, não foram levados em consideração os efeitos da citada lei, e toda a receita foi tributada à alíquota de 3%, inclusive os produtos com NCM 9021.10 e 9021.3, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero. Ao perceber o erro, a empresa requereu através da DCOMP no 26272.70040.171210.1.3.04-2778, o pagamento excedente de R\$ 9.451,17, no entanto, não corrigiu naquele momento a DCTF e DACON referente ao período acima citado, gerando o despacho decisório de não homologação da compensação em 05/12/2012.

#### 11.2 — Mérito

A legitimidade do crédito tributário é indubitosa, à teor do art. 42 do decreto 12.058, de 13 de outubro de 2009, que alterou o art. 8º, Incisos XIX e XX da Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, transcritos abaixo:

Art. 42. Os arts. 8º e 28 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

XIX - artigos e aparelhos ortopédicos ou para fraturas classificados no código 90.21.3 da NCM;

XX - artigos e aparelhos de próteses classificados no código 90.21.3 da NCM;

Seu Recurso foi instruído com a seguinte documentação, relativa a março/2010 (fls. 67 a 112):

- Cartão CNPJ;
- Livro de Registro de Saídas;
- Registro de Apuração do ISS;
- Planilha de apuração de Cofins;
- Relação de produtos vendidos, com alíquota reduzida a zero;
- DCTF retificadora;
- Livro Razão, contas relacionadas à apuração da Cofins;
- Termo de Ciência e cópia do Acórdão recorrido;
- Despacho Decisório.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

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

Neste processo, vemos que, insatisfeito com o Despacho Decisório, resolveu o contribuinte iniciar o contencioso sem trazer sem provas documentais ou explicações sobre a origem do crédito, ou seja, sobre a razão de a Cofins devida ser menor do que a confessada.

Tendo compreendido que a mera retificação da DCTF, desacompanhada de documentação que amparasse a redução do débito confessado, não era suficiente para demonstrar o direito, trouxe aos autos explicações e provas, pela primeira vez, já na fase do recurso voluntário. E requer a apreciação dessa documentação, sem maiores considerações sobre a sua intempestividade.

Sobre esse ponto, então, irá residir o cerne deste julgamento.

A compensação somente pode ser concedida para créditos líquidos e certos, conforme estabelece o art. 170 do Código Tributário Nacional, cabendo ao contribuinte fazer prova dessa certeza e liquidez.

Nos casos de solicitação de restituição, compensação ou ressarcimento de crédito contra a Fazenda Nacional, é pacífico neste Colegiado que o ônus probatório que pertence ao requerente. Define o Código de Processo Civil (CPC) em seu artigo 373 que, quanto ao fato constitutivo de seu direito, o ônus da prova incumbe ao autor. E, ainda sobre as provas, dispõe da seguinte maneira o Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

Art. 28. **Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado**, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36). (grifado)

Assim sendo, para que a Receita Federal autorize a compensação, deve a recorrente demonstrar de forma inequívoca seu crédito, por meio de alegações e provas, e o momento de fazê-lo é quando da apresentação da manifestação de inconformidade, em obediência ao Decreto nº 70.235/1972, que assim instituiu:

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)

Do exposto, extraímos que a recorrente deveria ter explicado a origem do pagamento a maior e juntado a documentação necessária para comprovar o alegado direito quando decidiu recorrer do Despacho Decisório. Foi aí que se iniciou o contencioso e foram definidos os limites desta lide.

Some-se a isso que a retificação da DCTF para reduzir débito confessado, deveria estar amparada por documentação hábil a comprovar o ato, conforme determina o art. 147 do Código Tributário Nacional:

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)

A apresentação da manifestação de inconformidade é momento crucial no processo administrativo fiscal. O que é trazido pelo sujeito passivo 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. Ao admitir o início da produção de provas em fase de recurso voluntário, suprimimos o exame da matéria pelo colegiado *a quo*, de fato, uma supressão de instância, em desfavor do contraditório e do rito processual estabelecido no referido Decreto.

Consoante ainda o art. 16, transcrito acima, preclui o direito da 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 a existência de novos fatos ou razões, ocorridos ou trazidos aos autos após a juntada da manifestação. Ainda sobre a entrega extemporânea de documentos, dita o comando que tal solicitação deve ocorrer mediante petição fundamentada, na qual fique demonstrada a ocorrência de alguma das exceções.

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, mas não absoluto, como muitas vezes se pretende. Deve o julgador procurar o equilíbrio com os demais princípios, em especial como os princípios da legalidade e do devido processo legal, principalmente porque se trata de afastar a aplicação de um dispositivo legal que determina expressamente a preclusão.

Para tanto, é requisito que o contribuinte tenha exercido seu papel de tentar demonstrar o direito no momento oportuno, ou seja, na interposição da manifestação de inconformidade. Nesse contexto, as provas apresentadas com o recurso voluntário poderiam ser conhecidas com o objetivo de esclarecer um ponto obscuro, complementar uma demonstração já iniciada ou reforçar o valor do que foi anteriormente apresentado, algo próprio do desenvolvimento da marcha processual. Todavia, a exceção não pode ser invocada para suprir a omissão do contribuinte em relação ao ônus que lhe cabia, que é o caso destes autos.

Como a única providência adotada pelo contribuinte para se contrapor ao Despacho Decisório foi juntar a DCTF retificada após a Decisão, é incontestável que a situação não se enquadra em nenhuma das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto e está configurada, por consequência, a preclusão temporal.

Ressalto que o entendimento exposto não constitui posição isolada, mas recorrente no Carf, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais. A ver, por exemplo, julgamento recente (fevereiro/2019) na 3ª Seção da CSRF, do qual transcrevo a ementa:

Acórdão 9303-008.093

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

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

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto n.º 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB n.º 1.300/ 2012.

**Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade** interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, **precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto n.º 70.235/72.** (grifado)

Em suma, uma vez não caracterizada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, está precluso o direito de produzir provas, motivo pelo qual não conheço da documentação juntada aos autos. Sem a demonstração da certeza e liquidez do crédito alegado, que nos casos de compensação é ônus que recai sobre o requerente, não é possível o reconhecimento do direito.

Com essas considerações, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard