



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



**Processo nº** 10825.902206/2009-72  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3001-000.369 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de junho de 2020  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** STOCKMAT REPRESENTACOES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que a autoridade competente analise os documentos acostados pelo sujeito passivo por ocasião do recurso voluntário com vistas a verificar a procedência do direito creditório. Vencido o conselheiro Luís Felipe de Barros Reche (relator), que rejeitou o pedido de diligência. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luís Felipe de Barros Reche - Relator

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Luís Felipe de Barros Reche.

## **Relatório**

Refere-se o presente processo a lide instaurada contra despacho decisório que não homologou declaração de compensação relativa a pagamento a maior, a título de Contribuição para o PIS/PASEP, que se alega ter sido recolhida a maior do que o devido pelo sujeito passivo.

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa reproduzo o Relatório da decisão de piso (os destaques são do original):

“Tratam os autos da Declaração de Compensação (DCOMP) de nº 36645.82825.150605.1.3.04-3763, transmitida eletronicamente em 15/06/2005, com base em créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep.

A contribuinte declarou no PER/DCOMP a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, cujo DARF apresenta as seguintes características:

## Características do DARF:

| PERÍODO DE APURAÇÃO | CÓDIGO DE RECEITA | VALOR TOTAL DO DARF | DATA DE ARRECADAÇÃO |
|---------------------|-------------------|---------------------|---------------------|
| 30/11/2004          | 8109              | 2.233,69            | 15/12/2004          |

A partir das características do DARF foi identificado que o referido pagamento havia sido utilizado integralmente, de modo que não existia crédito disponível para efetuar a compensação solicitada.

Assim, em 09/04/2009, foi emitido eletronicamente o Despacho Decisório (fl. 6), cuja decisão não homologou a compensação dos débitos confessados por inexistência de crédito. O valor do principal correspondente aos débitos informados é de R\$ 296,20.

Cientificado dessa decisão em 29/04/2009, bem como da cobrança dos débitos confessados na Dcomp, o sujeito passivo apresentou em 21/05/2009, **manifestação de inconformidade** à fl. 11, acrescida de documentação anexa.

Em suma, a contribuinte esclarece que recolheu no período imposto a maior do que o efetivamente devido e que retificou a DCTF no intuito de demonstrar os valores corretos do débito apurado. Anexa cópia das declarações”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF (DRJ/Brasília), por meio do Acórdão nº 03-61.477 - 4ª Turma da DRJ/BSB (doc. fls. 045 a 049)<sup>1</sup>, considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR.

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

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

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

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

---

<sup>1</sup> Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

Fl. 3 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

A recorrente foi regularmente cientificada em 13/06/2014, pelo recebimento da Comunicação DRF/BAU/SACAT nº 196/2014, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru – SP, como se extrai do Aviso de Recebimento – AR (doc. fls. 055) e, não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, interpôs seu Recurso Voluntário (doc. fls. 058 a 059) em 14/07/2014, como se atesta a partir da chancela mecânica aposta na primeira folha da peça recursal e do Termo de Solicitação de Juntada (doc. fls. 057).

Em sua peça recursal, basicamente reforça que a DCTF retificadora faria prova de seu direito e traz novos documentos. Alega assim, em síntese, que:

- i) apresentou manifestação de inconformidade contra decisão que invalidou compensação de tributos amparada na DCOMP, decisão que não reconheceu o recolhimento a maior do PIS relativo ao mês NOV/2004, por supostamente não comprovado o recolhimento superior ao efetivamente devido; e
- ii) reitera que os documentos anteriormente apresentados para apreciação pela DRJ/Brasília já demonstrariam inequivocamente a existência de crédito favorável à empresa naquela oportunidade, o que por si só validaria a compensação posteriormente efetivada, mas, ainda assim, apresenta como o Recurso documentos que corroborariam, no seu entender, a existência do crédito anteriormente apontado, validando a compensação objeto do processo em epígrafe os quais relaciona como: *“Folhas do livro diário, indicando as referidas receitas do período, em questão, devidamente registradas em cartório; Declaração DCTF, com recibo, do período em questão; Planilha de cálculo do período 4º trimestre do ano calendário de 2004; Demonstração de tributos pagos, conforme extrato de arrecadação da S.R.F”*.

Com esses argumentos, requer deste E. Conselho *“a apreciação dos documentos ora apresentados para, ao final, sejam reconhecidos o crédito favorável à recorrente e, por conseguinte, seja validada a compensação subsequente”*.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

### ***Competência para julgamento do feito***

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

**Conhecimento do recurso**

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo então à análise do mérito envolvendo a lide.

**Análise do mérito**

A lide materializada no presente processo se inicia com Manifestação de Inconformidade pelo indeferimento de solicitação de compensação formalizada no PER/DCOMP nº 36645.82825.150605.1.3.04-3763, de 15/06/2005 (doc. fls. 002 a 005), por meio da qual a recorrente informou ter realizado recolhimento a maior de PIS/PASEP, referente ao período de apuração encerrado em 30/11/2004.

Por meio do referido documento, a recorrente pretendia ver compensados débitos da mesma contribuição, a partir de crédito de R\$ 296,20 originário de saldo remanescente do PER/DCOMP nº 08935.05628.130505.1.3.04-2239 e de DARF de 15/12/2004, no montante de R\$ 2.233,69.

A denegação da solicitação formulada ocorreu por meio de Despacho Decisório no qual, baseando-se em dados constantes de seus sistemas informatizados, a unidade jurisdicionante constatou que o pagamento informado teria sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte relativos ao período de apuração PA 30/11/2004.

O cerne da discussão nos autos do processo está na possibilidade se reconhecer direito creditório da recorrente a partir de declaração de compensação da qual o pagamento informado já estava alocado para quitar débitos do contribuinte vinculados ao mesmo período de apuração.

O regime jurídico da compensação tributária, em vigor a partir da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que introduziram alterações no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, prevê que, a partir da iniciativa do contribuinte mediante a apresentação da Declaração de Compensação, este informa ao Fisco que efetuou o encontro de contas entre seus débitos e créditos, formalizado no PERD/COMP, mediante o qual extinguem-se os débitos fiscais nele indicados desde o momento de sua apresentação, sob condição resolutória de sua posterior homologação.

Com base nessa sistemática, o contribuinte formaliza a declaração de compensação, transmitindo o documento eletrônico com as informações relativas à origem do crédito pretendido e os dados dos débitos a serem compensados. A partir do cruzamento das informações fiscais do contribuinte, disponíveis na base de dados dos sistemas utilizados pela Receita Federal do Brasil, verifica-se a consistência e a coerência da compensação declarada. Detectada qualquer inconsistência ou divergência entre valores e informações do contribuinte, não se homologa a compensação realizada, oportunizando ao interessado o contraditório e ampla defesa em processo administrativo fiscal específico.

---

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

Também há de se observar o que expressamente estabelece o CTN, no § 1º do art. 147 (grifei):

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”.

Instaurado o processo administrativo fiscal pela apresentação de Manifestação de Inconformidade à não homologação decorrente da mencionada verificação eletrônica, tem início a nova etapa de análise do direito creditório, que passa a se operar pela verificação de documentos hábeis e idôneos da escrita fiscal do contribuinte que comprovem a existência do crédito utilizado por ele, com observância das regras e princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Ou seja, com a verificação eletrônica, antes de instaurado o contencioso administrativo, são consideradas somente as informações e dados constantes dos sistemas utilizados pela Receita Federal do Brasil. Inexistindo divergência entre as informações prestadas pelo contribuinte no pedido eletrônico com aquelas constantes dos sistemas da RFB, homologa-se a compensação.

Contudo, uma vez constatada inconsistência ou divergência, não se homologa a compensação declarada e inicia-se a etapa de verificação documental, nos autos de processo administrativo fiscal, onde recais sobre o contribuinte o ônus de comprovar a existência de certeza e liquidez do crédito que pretende utilizar.

Como modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN, a compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo oponível à Fazenda Pública, sem o qual não há como se efetivar o encontro de contas pretendido pelo contribuinte. Nesses termos, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do contribuinte. Não restando comprovadas a certeza e liquidez do crédito do contribuinte, não há como operacionalizar a compensação.

Da análise do que consta dos autos, vê-se inicialmente que a recorrente promoveu a retificação da DCTF, o que explicaria a não homologação da DCOMP a partir do batimento eletrônico das informações prestadas pela empresa sobre as contribuições recolhidas.

Não obstante, nem a legislação, nem as normas da RFB que regulavam a matéria e nem os próprios programas informatizados geradores da declaração instruíam o contribuinte a retificar a DCTF como condição para a transmissão do pedido de ressarcimento ou declaração de compensação ou exigiam tal providência como condição de admissibilidade do ressarcimento ou da compensação. Nesse sentido, o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 2015, expressamente esclarece que “*não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010*”.

Assim, como assevera o Acórdão da DRJ, na data de transmissão do PER/DCOMP, a DCTF apresentada pela contribuinte continha a informação de que o pagamento que teria originado o crédito pleiteado teria sido integralmente utilizado para extinguir débito da

Fl. 6 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

contribuinte apurado no mesmo período, de modo que não existia crédito disponível para ser utilizado na compensação declarada. Ou seja, o Despacho Decisório estava correto quando da sua edição, já que, à vista das informações declaradas pelo próprio contribuinte, atestou a inexistência do direito ao crédito e não homologou a compensação..

O que se observa, então, é que o Despacho Decisório denegatório foi emitido a partir das informações extraídas das próprias declarações da recorrente. Assim, o ato administrativo que ensejou a não homologação da DCOMP objeto do presente processo administrativo estava correto quando da sua edição, já que, à vista das informações declaradas pelo próprio contribuinte, atestou a inexistência do direito ao crédito e não homologou a compensação.

Ademais, a admissão de retificação da DCTF, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, somente é admissível mediante comprovação do erro em que se funde. É o que determina o art. 147, § 1º, do CTN, transcrito linhas acima. Não obstante, a recorrente não trouxe aos autos, no momento da instauração do litígio, os pertinentes documentos que dariam respaldo à redução do montante dos débitos feita na DCTF e do correspondente crédito que pretende restituir.

Somente cópia da DCTF Retificadora relativa ao período foi carreada como prova do alegado na instauração do contencioso, como visto.

Limitou-se ainda, na Manifestação de Inconformidade, a arguir que seu direito creditório se derivaria exclusivamente da retificação da Declaração, sustentando, em poucas linhas traçadas, que *“a não retificação da DCTF 3.0 (EM ANEXO juntamente com as referidas PER./DCOMP acima, ocasionou a não homologação das compensações requeridas, sendo que de momento com tal procedimento executado, entendemos que será possível, com nova análise, o deferimento das compensações requeridas com os créditos dos pagamentos a maior, legalmente apresentado”* (fls. 011).

Nesses termos, entendeu o colegiado de primeira instância que a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, não prescinde de que seja demonstrado na escrituração contábil-fiscal a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração e que a simples entrega de declaração retificadora não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.

Foram essas as razões que levaram corretamente o Acórdão recorrido à improcedência da Manifestação de Inconformidade, como se extrai do voto condutor da decisão recorrida, não havendo fundamento, em meu sentir, para sua reforma (fls. 047 e ss. – destaques nossos):

“A fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, a interessada deve, sob pena de preclusão, instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

(...)

Faz prova a favor do sujeito passivo a escrituração mantida com observância das disposições legais, contudo deve estar embasada em documentos hábeis, segundo sua natureza, no caso, o contribuinte deveria fundamentar seus lançamentos contábeis com o comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora. Veja-se o Decreto 7.574/2011, artigos 26 a 27, transcrito a seguir:

(...)

No caso em análise, a contribuinte a contribuinte esclarece que recolheu no período imposto a maior do que o efetivamente devido e que retificou a DCTF no intuito de demonstrar os valores corretos do débito apurado. Anexa cópia das declarações.

Fl. 7 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

(...)

No entanto, na data de transmissão deste PER/DCOMP, a DCTF apresentada pela contribuinte continha a informação de que o pagamento que teria utilizado o crédito pleiteado foi integralmente utilizado para extinguir débito da contribuinte apurado no período, de modo que não existia crédito disponível para ser utilizado na compensação declarada.

Nota-se, então, que o crédito que a interessada alega possuir seria decorrente de apuração de valor devido a menor, apurado em data posterior à época da entrega das declarações originais e que o crédito pleiteado não tinha liquidez e certeza no momento da transmissão do PER/DCOMP.

A declaração do contribuinte em DCTF é confissão de dívida, que confere liquidez e certeza à obrigação tributária. Neste momento processual, para se comprovar a liquidez e certeza do crédito informado na Declaração de Compensação é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.

Ainda, neste caso, o ônus da prova recai sobre a contribuinte interessada, que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 333:

(...)

Logo, a simples entrega de declarações retificadoras, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento a maior, que teria originado o crédito pleiteado pela contribuinte em sua Declaração de Compensação.

As informações prestadas à RFB por meio de declarações ou demonstrativos previstos na legislação (DCTF, DIPJ, Dacon ou PER/DCOMP) situam-se na esfera de responsabilidade do próprio contribuinte, a quem cabe demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões, consoante disciplina instituída pelo já citado artigo 16, inciso III, do PAF.

Dessa forma, na hipótese de ter ocorrido erro no valor do débito confessado na DCTF, esta circunstância deveria ter sido documentalmente provada pela interessada por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade.

No caso em concreto, a manifestante não juntou nos autos seus registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil, para infirmar a motivo que levou a autoridade fiscal competente a não homologar a compensação ou comprovar inclusão indevida de valores na base de cálculo, erro material na apuração do imposto e reduções de valores da base de cálculo de débito confessado em DCTF".

Somente em sede de Recurso Voluntário, já ciente dos argumentos do voto condutor que levaram o colegiado de piso a manter a não homologação, buscou a recorrente juntar aos autos os documentos de fls. 060 a 091, que entende comprovarem o alegado débito inferior ao confessado.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido e ainda que a prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia. Estas decisões estão amparadas:

Fl. 8 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

na legislação tributária, que dispõe que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984<sup>3</sup>) e que a compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos do interessado perante a Fazenda Pública (art. 170 do CTN<sup>4</sup>);

na lei que trata do processo administrativo tributário federal, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada sua impossibilidade por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores (art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>5</sup>);

no art. 373 da Lei nº 13.105/2015<sup>6</sup>, aplicável subsidiariamente ao caso, que determina que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de direito.

Entendo que é determinante o comportamento do sujeito passivo desde a instauração do litígio. Ou seja, há de se constatar sua busca em comprovar o alegado ainda em sede de Manifestação de Inconformidade e, uma vez ciente dos motivos pelos quais os elementos

---

<sup>3</sup> Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

<sup>4</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

<sup>5</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

<sup>6</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no §1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

(...)



Fl. 9 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

de prova até então trazidos não foram considerados suficientes para seu desiderato, também é seu o esforço de sanar as lacunas probatórias deixadas.

Compartilho do entendimento manifestado pelo i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, no voto condutor do Acórdão nº 3201-003.713, de sua relatoria (*verbis* – grifos nossos):

“Quanto às alegações de que o princípio da verdade material impende a aceitação extemporânea de provas, suprimindo instância julgadora, **é de se esclarecer que tal princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus probandi.**

A verdade material não se efetiva como um salvo conduto no qual o contribuinte aguarda pelo momento que melhor lhe convier a apresentação de suas provas. O ônus processual probatório é regido por dispositivos legais e se trata de um requisito de admissibilidade dos pleitos de natureza creditório, exigindo sua evidência desde a instauração do contencioso”.

A meu ver também não se encontram presentes os fundamentos para se propor realização de diligência. Como já destacado, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não tendo sido produzidas nos autos, em momento oportuno, as provas capazes de comprovar seu pretensão direito, não cabe à autoridade suprir a deficiência probatória deixada por ele.

Como já destacado, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não tendo sido produzidas nos autos, quando da instauração do litígio, provas capazes de comprovar seu pretensão direito, não cabe à autoridade suprir a deficiência probatória deixada pelo contribuinte.

Nesse sentido, peço licença para agregar aos meus os argumentos tomados do voto condutor do Acórdão nº 3401-003.096, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal - Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/201443. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096)

No caso dos autos, como visto, o despacho decisório e a decisão de piso pautaram-se na ausência de comprovação da liquidez e certeza do crédito pleiteado. A recorrente não se desincumbiu do seu dever de trazer, no momento oportuno, os necessários elementos de prova, aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior e que, no sentir deste Conselheiro, comprovassem minimamente a existência de seu direito, de sorte que não vejo motivos para reforma do Despacho Decisório ou da decisão de primeira instância.

Fl. 10 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

À vista do exposto, entendo que não se caracterizam a certeza e a liquidez necessárias ao reconhecimento do crédito que ampara a declaração de compensação objeto do presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche – Relator.

## **Voto Vencedor**

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Redatora designada.

Dada a devida vênia ao voto proferido pelo ilustre relator do presente processo, ousou discordar em parte das razões ali apresentadas.

Como visto acima, trata a presente contenda de compensação não homologada, por meio de despacho decisório eletrônico proferido em 09/04/2009, tendo em vista que, a partir das características do DARF indicado, foi identificado que o referido pagamento havia sido integralmente utilizado para a quitação de outros débitos do contribuinte, não lhe restando crédito disponível para efetuar a compensação solicitada.

Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte esclareceu que recolheu no período imposto a maior do que o efetivamente devido e que teria retificado a sua DCTF no intuito de demonstrar os valores corretos do débito apurado. Juntou, nesta oportunidade, DCTF retificadora transmitida em 19/05/2009, com o correspondente recibo de entrega.

Nesse contexto, restou incontroverso nos autos que a DCTF originalmente transmitida não dava respaldo ao pedido de compensação apresentada, tanto que o contribuinte procedeu, após o despacho decisório, à retificação da sua DCTF. Correto, pois, o despacho decisório, visto que, à época em que proferido, não restam dúvidas que o crédito indicado já havia sido utilizado para a quitação de outros débitos.

Ato contínuo, ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, sob o fundamento de que a simples entrega de declaração retificadora, por si só, não possuiria o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior, dispondo ser imprescindível a apresentação de escrituração contábil/fiscal apta a comprovar a correção das retificações ali inseridas.

Entendo que não merece reparo a decisão recorrida quando se leva em consideração a época em que proferida e a instrução probatória constante dos autos naquela oportunidade. Isso porque, de fato, o Recorrente não anexou à sua manifestação de inconformidade documentação contábil/fiscal apta a comprovar o direito creditório alegado, o que impossibilitava à DRJ confirmar a veracidade das informações retificadas.

Considerando que a comprovação da certeza e liquidez do direito creditório é um requisito essencial à homologação de compensação apresentada, nos moldes do que preconiza o art. 170 do Código Tributário Nacional, e que o ônus probatório no presente caso, que versa sobre pedido de compensação, compete ao contribuinte (inteligência tanto do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, quanto o art. 373 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo

Fl. 11 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

administrativo fiscal), imperiosa se apresentava a improcedência da peça de defesa naquela oportunidade.

Até aqui, portanto, o presente voto apresenta-se em linha com o voto proferido pelo ilustre relator desta contenda, acima reproduzido.

Ocorre que, em decorrência dos fundamentos constantes da decisão proferida pela DRJ, o Recorrente trouxe aos autos, por meio do seu Recurso Voluntário, os seguintes documentos: folhas do livro diário, indicando as referidas receitas do período em questão, devidamente registradas em cartório; DCTF retificadora do período em questão, com o correspondente recibo de entrega; planilha de cálculo de apuração do PIS e da COFINS relativa ao 4º trimestre do ano calendário de 2004; demonstração de tributos pagos, conforme extrato de arrecadação emitido junto à Receita Federal do Brasil.

O cerne da divergência por mim apresentada, portanto, versa sobre a possibilidade de conhecimento da documentação acostada pelo contribuinte quando da interposição do Recurso Voluntário, ou seja, sobre a configuração ou não da preclusão quanto à sua juntada aos autos, o que impacta diretamente na sua apreciação.

Entendeu o relator por não conhecer da documentação juntada pelo recorrente quando da interposição do Recurso Voluntário, por entender que teria precluído o seu direito de apresentá-las. Fundamentou a sua decisão no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Sobre este tema, consoante já tive a oportunidade de me manifestar em situações anteriores, entendo que a análise da documentação trazida em sede de recurso voluntário, tendente a comprovar argumentação já trazida desde a manifestação de inconformidade, não encontra óbice no instituto da preclusão.

Isso porque, no meu entender, a documentação anexada ao Recurso Voluntário destina-se a contrapor as razões do indeferimento procedido pela DRJ. Nessa ótica, não haveria óbice à sua apreciação nesta instância, a qual encontra respaldo na alínea c do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

§ 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 trazidas aos autos.

Até porque, do teor dos autos, é possível constatar que a indicação quanto à necessidade de apresentação de documentação contábil/fiscal para comprovar o direito creditório pretendido constou tão somente da decisão proferida pela DRJ, não tendo sido mencionada em nenhuma passagem do despacho decisório outrora proferido, o qual limitou-se a alegar a insuficiência do DARF indicado para quitação do débito descrito na DCOMP, face à sua utilização para quitação de outros débitos do contribuinte.

Como se não bastasse, é cediço que os elementos necessários à comprovação da certeza e liquidez exigida pelo art. 170 do CTN não encontra respaldo em norma jurídica expressa, tanto que se fez necessária a elaboração do Parecer Normativo nº 02/2015 para a elucidação desta temática, a qual suscitava inúmeras dúvidas, inclusive por parte da fiscalização.

Por tais razões, não entendo apropriado se exigir do contribuinte que tivesse juntado esta documentação contábil/fiscal mencionada pela DRJ necessariamente quando da

Fl. 12 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

apresentação da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão, quando o despacho decisório direcionava o foco da demanda para outra questão, qual seja, a não identificação do crédito face à sua já utilização para quitação de outros débitos.

Nesse mesmo sentido, trago a seguir trecho extraído do voto proferido pelo Conselheiro Hércio Lafetá Reis na Resolução nº 3201-002.432, de 17 de dezembro de 2019, o qual expressa entendimento na mesma linha do apresentado no presente voto, admitindo a possibilidade de conhecimento da documentação anexada juntamente com o Recurso Voluntário, com fulcro na alínea c do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 :

Conforme acima relatado, está-se diante de um despacho decisório eletrônico exarado a partir das informações que já se encontravam disponíveis nos sistemas da Receita Federal, vindo o Recorrente a apresentar informações adicionais relativas ao crédito que alega ter direito após a ciência do acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) quando lhe fora informado da necessidade de tal medida.

De acordo com a alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), o contribuinte encontra-se autorizado a carrear aos autos elementos comprobatórios após a Impugnação/Manifestação de Inconformidade quando se destinarem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nesse contexto, considerando o princípio da busca pela verdade material, bem como o princípio do formalismo moderado, e tendo em vista a inconstitucionalidade já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do alargamento da base de cálculo da contribuição promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, de observância obrigatória por parte deste Colegiado por se tratar de decisão definitiva prolatada na sistemática da repercussão geral, assim como as informações constantes do recurso voluntário, voto por converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que se tomem as seguintes medidas:

- a) confirmar a efetiva existência do direito creditório pleiteado em face das informações constantes dos autos, intimando-se o Recorrente para prestar informações adicionais e apresentar elementos comprobatórios do crédito (escrita e documentação fiscal);
- b) elaborar relatório conclusivo abarcando os resultados da diligência;
- c) cientificar o Recorrente dos resultados da diligência, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se manifestar, após o quê os autos deverão retornar a este CARF para prosseguimento.

Logo, quanto a este ponto específico, entendo que não há que se falar em preclusão, devendo tais elementos probatórios serem conhecidos por este Colegiado para fins de julgamento desta lide.

Até porque, ao assim proceder, se estará fazendo valer os princípios da busca pela verdade material, do formalismo moderado, da moralidade e da eficiência, evitando-se tanto o enriquecimento indevido por parte da Fazenda Nacional - concretizado nos casos de crédito comprovadamente existentes, mas cuja compensação restou não homologada sob o fundamento de que a documentação não poderia ser analisada tão somente em razão do momento em que apresentada -, quanto a judicialização de cobranças tributárias que se sabe serem indevidas - diante da comprovação já apresentada no processo administrativo fiscal.

Nesse mesmo sentido, há inúmeras decisões do CARF, a exemplo da a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2003

JUNTADA DE DOCUMENTOS. FASE RECURSAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE.

Fl. 13 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

Permite-se ao julgador conhecer documentos apresentados após o prazo para impugnação, quando estes possuírem efeito probante e contribuírem para o convencimento da resolução da controvérsia, observando o princípio da verdade material. JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS O RECURSO.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. É possível o deferimento do pedido para apresentação de provas após o prazo para impugnação quando comprovada a ocorrência de hipótese normativa que faculte tal permissão.

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL. CONJUNTO PROBATÓRIO. A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento. No entanto, cabe restabelecer as deduções glosadas pela fiscalização quando não há dúvida razoável no que tange à realização das despesas médicas, que demande a necessidade de complementação da prova, tendo em conta a avaliação do conjunto probatório carreado aos autos.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. VACINA. MEDICAMENTO. A legislação não admite a dedução de despesa com aplicação de vacina, salvo na hipótese de integrar a conta emitida por estabelecimento hospitalar. (Acórdão nº 2401-007.399 de 17/01/2020) (Grifos apostos).

Assim, concluo no sentido de que a documentação acostada aos autos pelo contribuinte quando da interposição do Recurso Voluntário há de ser conhecida por este Colegiado. Ocorre que tais documentos não chegaram a ser analisados pela unidade de origem, a qual possui competência para fazê-lo.

Nesse contexto, penso que a presente demanda não se encontra suficientemente instruída para fins de julgamento, tornando-se necessária a conversão do feito em diligência para que a unidade de origem aprecie esta documentação, manifestando-se sobre a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

Por fim, não é demais registrar que a baixa em diligência aqui proposta não visa suprir deficiência probatória do contribuinte, a quem compete tal ônus em caso de pedido de compensação, mas apenas conceder-lhe o direito à apreciação das provas já anexadas pelo mesmo ao processo, visto que a sua juntada *a posteriori* se deu com amparo no disposto na alínea c do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

### **Da conclusão**

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, determinando que os autos sejam remetidos à unidade de origem, para que esta analise a documentação acostada aos autos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, manifestando-se, por meio de laudo conclusivo, acerca da certeza e liquidez do direito creditório pretendido pelo recorrente.

Após, o contribuinte deverá ser intimado sobre o resultado da diligência, para que se manifeste no prazo legal.

Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado, para fins de julgamento.

É como voto.

Fl. 14 da Resolução n.º 3001-000.369 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10825.902206/2009-72

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões