



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

**Processo n°** 10830.902313/2014-99  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-006.555 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2019  
**Matéria** PEDIDO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** 3M DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do Fato Gerador: 23/08/2013

FALTA DE RETIFICAÇÃO NA DCTF.

Nos pedidos de restituição e compensação PER/DCOMP, a falta de retificação da DCTF do período em análise não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre no processo administrativo fiscal, por meio de prova idônea, contábil e fiscal, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do Fato Gerador: 23/08/2013

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ANÁLISE EM SEDE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

**PRECLUSÃO. DOCUMENTO JUNTADO EM FASE RECURSAL.**

É preclusa a juntada de documentos em sede recursal, salvo exceções previstas nas alíneas do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente

*(assinado digitalmente)*

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## **Relatório**

Transcrevo e adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão da DRJ/JFA nº 09-60.258, da 1ª Turma, proferido na sessão de 16 de junho de 2016:

*Trata o presente processo de PER/DCOMP 13653.50242.100913.1.3.04- 0053, com crédito proveniente de pagamento indevido ou a maior, relativo ao DARF no valor de R\$6.022.157,67, recolhido em 23/08/2013.*

*Após análise dos elementos constitutivos do crédito pleiteado, foi emitido Despacho Decisório eletrônico que não homologou a compensação declarada, por inexistência de crédito, tendo em vista que o pagamento indicado como indevido ou a maior não oferecia saldo disponível para compensação, uma vez que foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.*

*Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, que em síntese e entre outros aspectos, reafirma a pretensão expressa no PER/DCOMP ora analisado, e, ainda, que o crédito informado é suficiente para a compensação do(s) débito(s) declarado(s).*

*É o relatório do necessário.*

Em sua manifestação de inconformidade a recorrente alegou que a não homologação da compensação solicitada não poderia prosperar, pois o crédito já existia quando do protocolo do pedido, entretanto, por um equívoco quando do preenchimento da DCTF referente a julho de 2013, levou ao não reconhecimento do crédito.

Com a manifestação de inconformidade, trouxe aos autos (e-fls. 27/38), documentos que supostamente comprovariam suas alegações.

A decisão da DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, por entender não ter havido a comprovação da veracidade do crédito objeto da compensação, recebendo a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Data do fato gerador: 23/08/2013**COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião.**Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Devidamente intimada da decisão acima, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, traz novos argumentos não observados na peça de inconformismo, como pedido de sobrestamento do feito, diligência e não aplicação de juros sobre multa de ofício, juntando documentos que não foram juntados quando do protocolo da manifestação de inconformidade.

Passo seguinte o processo foi enviado ao E. CARF para julgamento, sendo distribuído para a relatoria desse Conselheiro

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator:

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, merecendo ser conhecido e analisado em seu mérito.

***I - Matéria preclusa***

Conforme trazido no relatório, a recorrente apresenta para apreciação em seu recurso voluntário, matéria não contemplada pela manifestação de inconformidade, como pedido de sobrestamento do feito, pedido de diligência e não aplicação de juros sobre multa de ofício.

Observa-se que a recorrente pretende que seja analisada matéria que não foi objeto da manifestação de inconformidade e que não foi analisada pela DRJ. Desta forma, como referidas matérias não foram trazidas na manifestação de inconformidade, sua análise restou preclusa nesta instância administrativa, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

*"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."*

Assim, não se tratando de matérias passíveis de serem conhecidas de ofício por este Colegiado, delas não tomo conhecimento, sob pena de supressão de instância e de ferir o devido processo legal.

## ***II - Da juntada de documentos na fase recursal***

O inconformismo contra a r. decisão de piso, cingi-se na falta de prova da liquidez e certeza do crédito da recorrente. Segundo o despacho decisório, que utiliza o sistema da RFB para consultar as informações declaradas pelo contribuinte, não houve homologação porque os dados lançados na PER/DCOMP não correspondiam com aqueles lançados em DCTF, sendo certo que os valores do DARF supostamente pago a maior era exatamente aquele lançado como dívida.

Após a ciência do despacho decisório, a recorrente promoveu a retificação da DCTF, no entanto, não apresentou com a manifestação de inconformidade cópia do documento retificador, muito menos documentos que pudessem comprovar seu suposto crédito. Vale ressaltar que, também não foram apresentadas DACON's, nem original, tampouco a retificadora.

Ressalta-se que a própria recorrente em seu recurso admite que realizou a retificadora da DCTF, corrigindo assim o equívoco que tinha outrora cometido, entretanto, não juntou os documentos que comprovariam seu crédito junto com a manifestação de inconformidade.

(...)

*7. Desse modo, ao constatar que a não homologação de sua compensação decorria de um mero equívoco no preenchimento da sua DCTF de jul/2013, a Recorrente retificou a sua declaração original em 10.7.2014 (doc. nº 6) e, além disso, em 15.7.2014 apresentou a sua Manifestação de Inconformidade.*

(...)

Esclarece-se que a retificação das declarações pode ser feita antes ou depois do despacho decisório, pois o critério temporal é irrelevante para fins de conhecimento do crédito. No entanto, somente a retificação das declarações não se presta a demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pela contribuinte, havendo a necessidade de apresentação de provas idôneas, como demonstrativos contábeis e documentos fiscais, que demonstrem a existência do crédito. Vale dizer, é necessário que o contribuinte demonstre por meio de provas o suposto equívoco no preenchimento das declarações originais.

Devemos ressaltar que esse é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, representada nesse momento no acórdão nº 9303-005.520, conforme ementa colacionada abaixo:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004*

*DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO  
DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.*

*A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.*

*Recurso Especial do Contribuinte negado.*

Assim, é obrigação do contribuinte demonstrar por documentação hábil e idônea, contábil e fiscal, a origem e liquidez do crédito pleiteado, o que no sentir deste Conselheiro, não foi feito na manifestação de inconformidade, momento oportuno para que referidas alegações viessem aos autos.

Pois bem. No âmbito deste Colegiado prevalece o entendimento de que, nos pedidos de restituição e compensação, o ônus da prova da existência do direito creditório é do contribuinte, conforme exemplificam os acórdãos trazidos abaixo:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006*

*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.*

*COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.*

*Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. (Número do Processo 10880.674831/200954. Relatora LARISSA NUNES GIRARD. Data da Sessão 13/06/2018. Nº Acórdão 3002000.234)*

*PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.*

*Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (Acórdão 3401005.408. Relatora Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Data da Sessão 24/10/2018.)*

Analisadas as questões relacionadas ao ônus da prova, cabe nesse momento analisar se há a possibilidade de iniciar a produção de provas em fase de recurso voluntário.

A questão foi tratada de forma profunda pela I. Conselheira Larissa Nunes Girard, no acórdão nº 3002.000.234, do qual peço vênia para adotar como minhas as razões de decidir, vejamos:

*Esta discussão deve adotar como ponto de partida, necessariamente, os parâmetros legais estabelecidos para o tema no Decreto nº 70.235, de 1972:*

**Art. 16. A impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

**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:**

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.

**§ 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 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 os §§ 4º e 5º acima transcritos, 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 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.*

*Pois bem, nenhuma das condições estabelecidas pelo Decreto se faz presente. Os documentos probatórios e o explicações detalhadas sobre o erro no cálculo da contribuição somente se deram a conhecer nesta fase, sem qualquer justificativa por sua apresentação tardia. Incontestável que a situação não se enquadra em nenhuma das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto. 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, 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 quando devido, 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. O que se configura inadmissível é a invocação da busca da verdade material com vistas a propiciar ao recorrente a oportunidade de suprir sua própria omissão em fase anterior.*

*Tal entendimento, ao contrário do que afirma o contribuinte, é o que prevalece atualmente no Carf. A ver-se os Acórdãos nº 3201002.731 do conselheiro Winderley Pereira e nº 1302002.731 do conselheiro Flávio Dias, representativos de decisões em Turmas Ordinárias de diferentes Seções de Julgamento, bem como os Acórdãos nº 9303005.761 do conselheiro Andrada Natal, nº 9303006.241 da conselheira Vanessa Ceconello e nº 9303005.413 do conselheiro Demes Brito, todos da 3ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ressalta-se que as decisões citadas resultam de julgamentos realizados nos últimos doze meses e representam o entendimento atual do tema.*

*Para que não reste dúvida, transcreve-se, a título ilustrativo, as razões de decidir da conselheira relatora Vanessa Ceconello no Acórdão nº 9303006.241, em sessão de julgamento realizada em 25/01/2018:*

**Esclareça-se não se estar privilegiando o formalismo exacerbado em detrimento do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal. Ocorre que não ficou demonstrada no caso em exame qualquer das hipóteses autorizadas do acolhimento das provas apresentadas somente na fase recursal, quais sejam: (a) impossibilidade de apresentação oportuna, por força maior; (b) sejam referentes a**

fato ou a direito supervenientes ou, ainda, (c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente veiculados nos autos.

Some-se aos fundamentos até aqui expendidos, que, conforme consignado no acórdão recorrido, mesmo sendo admitidos os documentos fiscais e contábeis trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário, não seriam suficientes para comprovar a certeza e a liquidez do indébito tributário. Por conseguinte, demandaria a reabertura da fase de instrução do processo para que a Contribuinte colacionasse aos autos outras provas complementares, as quais provavelmente estavam em seu poder quando da apresentação da manifestação de inconformidade, providência incabível, nesse caso, em sede de recurso.

**Admitir-se-ia a análise de argumentos e provas novas se os mesmos tivessem sido apresentados com a manifestação de inconformidade e, somente no julgamento da mesma por meio de acórdão, tivessem sido considerados por insuficientes. Nessa hipótese, em prol da busca da verdade real dos fatos e demonstrando, a empresa, o intuito de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado, poder-se-ia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo.**

Nesse diapasão, os argumentos e provas não trazidos em sede de manifestação de inconformidade, mas tão somente em sede de recurso voluntário e não comprovada a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, são considerados preclusos, não podendo ser analisados por este Conselho em sede recursal.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte. (grifado)

*Pelo o exposto, uma vez não caracterizada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, concluo por precluso o direito de produzir provas e não conheço da documentação juntada aos autos.*

Desta forma, não há como serem atendidas as alegações da recorrente, devendo persistir na negativa do direito creditório pleiteado, mantendo-se a r. decisão de piso.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

**José Renato Pereira de Deus - Relator.**

Processo nº 10830.902313/2014-99  
Acórdão n.º **3302-006.555**

**S3-C3T2**  
Fl. 10

---