



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10840.906243/2009-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.159 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 14 de julho de 2020  
**Recorrente** HOSPITAL SÃO FRANCISCO SOCIEDADE EMPRESÁRIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 14/02/2003

**NULIDADE DA DECISÃO POR PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Afasta-se a nulidade da decisão recorrida por ofensa aos princípios da ampla defesa e verdade material, uma vez que é defeso à instância *a quo* determinar diligência que, em realidade, venha a substituir o recorrente na sua obrigação de produção de provas do fato que alega

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PROCEDIMENTO IMPRESTÁVEL À COLHEITA DE PROVAS.**

A diligência constitui procedimento que não se presta à colheita prova que deveria ter sido apresentada desde a fase de impugnação.

**ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.**

A comprovação da certeza e liquidez do crédito, ou seja, da sua existência e valor, é ônus que se atribui ao contribuinte que pleiteia o reconhecimento daquele direito.

**PRECLUSÃO. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO DAS RAZÕES DE DEFESA.**

As razões de defesa devem ser declinadas por ocasião da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo na parte que trata das matérias "Cobrança Monofásica do PIS-COFINS" e "Das Atividades da Recorrente - Processo de Consulta nº 134/03", em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Por bem sintetizar os fatos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/CTA (fls. 155 a 159):

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face da não homologação da Declaração de Compensação - Dcomp, de n.º 11937.40530.040105.1.3.04-6503.

Transmitida em 04/01/2005, a declaração em tela foi analisada de forma eletrônica pelo sistema de processamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, e foi emitido o Despacho Decisório em 09/06/2009, rastreamento n.º 842073425 (fl.8), assinado pelo titular da unidade de jurisdição do Contribuinte.

O ato combatido aponta como causa da não homologação o fato de que, embora localizado o pagamento indicado no PER/Dcomp como origem do crédito, o seu valor integral foi utilizado para a extinção do débito de Cofins do período de apuração de janeiro de 2003, conforme consta no campo 3 do próprio Despacho Decisório.

Cientificada da decisão em 17/06/2009, bem como da cobrança do débito declarado no PER/Dcomp, a contribuinte interpôs, em 16/07/2009, Manifestação de Inconformidade.

Inicia relatando os fatos ocorridos. Explica que, em procedimento de auditoria e verificação interna da apuração de tributos, constatou que a empresa apurou pagamento a maior de Cofins referente ao mês de janeiro de 2003.

Dessa forma, ingressou com declaração de compensação (PER/Dcomp) utilizando o crédito advindo do pagamento a maior que o devido para compensar débito no valor de R\$ 1.946,97.

Relata que, após decorridos quase 4 anos da entrega da Dcomp, foi surpreendida com o despacho decisório não homologando a compensação declarada.

Aduz que a Receita Federal considerou que o pagamento efetuado foi totalmente utilizado na Cofins de janeiro de 2003, no valor de R\$ 58.761,86. O que não ocorreu.

Argumenta que ao verificar que o tributo havia sido pago a maior, retificou a DCTF, apropriando-se integralmente do valor recolhido a maior.

Em suas palavras, conclui que “a única justificativa da Receita Federal ao proferir tal despacho foi ter se baseado na DCTF original e não considerar a DCTF retificadora. Caso tivesse considerado a declaração retificadora, não teria por que não homologar a compensação realizada.”

Requer a homologação da compensação realizada, considerando a retificação da DCTF.

O órgão de primeira instância administrativa julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, sob os fundamentos de que:

- “...a contribuinte indicou no PER/Dcomp em análise um DARF integralmente utilizado no pagamento de tributo confessado em DCTF, que era válida quando se deu o processamento do pedido de compensação”;

- “Consoante o CTN, art. 147, § 1º, a alteração de débitos em valores menores que os originalmente declarados, por meio de DCTF retificadora, exige que se justifique a alteração”;
- “Embora a DCTF retificadora tenha sido transmitida antes da ciência do presente despacho decisório, é preciso levar em consideração que a Dcomp em tela faz parte de um conjunto de quatro Dcomp transmitidas, sendo que a requerente teve ciência da não homologação da Dcomp n.º 14156.14808.060105.1.3.04-9054 (processo n.º 10840.903098/2008-86) em 03/03/2009, e, somente após essa data, em 23/03/2009, é que foi enviada a declaração retificadora. Portanto, no caso em análise, a exclusão da espontaneidade é em relação a todos os atos envolvidos, salvo se houver prova incontestada que justifique a alteração realizada nos termos do § 1º do art. 147 do CTN”;
- “...a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição da contribuinte, cabendo à autoridade administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza de que teriam sido repassadas aos cofres públicos importâncias superiores àquelas devidas pela contribuinte de acordo com a legislação pertinente”;
- “A contribuinte anexa como prova somente a DCTF retificadora, a qual embora necessária, por si só, não faz prova do direito creditório alegado”;

O contribuinte foi intimado acerca do Acórdão que julgou a impugnação em 04/09/2014, conforme “Termo de Abertura de Documento” anexado ao presente processo (fls. 162). Insatisfeito com o teor da decisão, em 18/09/2014 interpôs Recurso Voluntário (fls. 164 a 173), alegando, resumidamente, o que se segue:

- Preliminarmente, requer que seja declarada a nulidade da decisão de primeira instância administrativa, uma vez que não foram determinadas diligências pela autoridade *a quo*, que garantiriam o atendimento à verdade material e ampla produção probatória;
- Solicita a realização de diligência, afim de auditar as provas carreadas aos autos;
- Coloca que a única base da decisão recorrida seria a existência da prova apresentada se resumir a DCTF retificadora, sem sequer apreciar a mencionada Declaração;
- Afirma que, encontrando-se na condição de prestador de serviços médico-hospitalares, obtém parte de sua remuneração da revenda de

medicamentos, possuindo, assim, receitas que devem ser tributadas a título de PIS-COFINS de maneira cumulativa, como também receitas que são tributáveis à alíquota zero, em face das disposições contidas na Lei nº 10.147/2000.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

De acordo com o precedentemente colocado, trata-se de DCOMP não homologada por despacho decisório da unidade de origem da RFB, decisão esta que foi mantida por acórdão da DRJ, contra o qual se insurge o contribuinte via o Recurso Voluntário ora em exame.

Suscita-se, de início, a questão preliminar de nulidade do ato decisório da DRF/CTA, vez que o recorrente considerou não terem sido devidamente atendidos os princípios da verdade material e ampla defesa, no seu aspecto específico da ampla instrução probatória, ante a ausência de determinação de diligência por parte da autoridade recorrida.

Conforme entendimento de Marcos Vinícius Neder<sup>1</sup>, diferentemente do que sucede no processo judicial, no processo administrativo-fiscal, “em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material (...), devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado”.

Assim, o julgador administrativo deve voltar-se em busca do que realmente ocorreu na situação colocada nos autos, descabendo, entretanto, substituir o recorrente na sua obrigação de produção de provas do fato que alega.

Verificando, ao menos, indício da ocorrência do fato afirmado, o julgador de primeira instância poderia determinar a realização do procedimento de diligência. Porém, o exame dos documentos carreados ao processo evidenciam que o recorrente nada acrescentou em

---

<sup>1</sup> Neder, Marcos Vinicius. Processo Administrativo Fiscal Comentado, 3ª Edição, Editora Dialética, p. 78.

seu benefício, além da DCTF retificadora, o que não se mostra suficiente para caracterizar a existência, ao menos, de indício da existência do crédito alegado.

Citando Odete Medauar<sup>2</sup>, aquele mesmo autor citado acrescenta que o princípio da ampla defesa “significa a possibilidade de rebater acusações, argumentos, interpretação de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos”, sinalizando, todavia, que o princípio em comento deve estar em sintonia com as peculiaridades do processo administrativo.

Outra vez, o que se extrai da análise do conjunto do processo é que não foi suprimida a livre manifestação do recorrente, a fim de contrapor as alegações contidas no despacho decisório e no Acórdão recorrido, o que foi realizado de modo satisfatório. Todavia, a lacuna em relação as provas compromete todas as alegações da defesa, e tal ausência não pode ser atribuída ao órgão julgador de primeira instância.

Nesse sentido, a jurisprudência deste E. CARF se mostra bastante sólida, de acordo com as ementas abaixo, trazidas a título ilustrativo:

**Acórdão n.º 2401-007.403**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

Ano-calendário: 2006

Relator Matheus Soares Leite

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. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

(...)

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

**Acórdão n.º 1401-003.826**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

---

<sup>2</sup> Neder, Marcus Vinicius. Processo Administrativo Fiscal Comentado, 3ª Edição, Editora Dialética, p.78.

Ano-calendário: 2003

Relator Calos André Soares Nogueira

**INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. NULIDADE DA DECISÃO A QUO. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

Não caracteriza cerceamento do direito de defesa ou ofensa aos princípios da verdade material e do devido processo legal o indeferimento de diligência considerada prescindível pela autoridade julgadora. Não se configura, portanto, a hipótese de nulidade da decisão de primeira instância.

**APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS. PRECLUSÃO.**

Não é de se admitir o pedido genérico de apresentação de provas a qualquer tempo no processo administrativo fiscal. O legislador pátrio já ponderou os princípios da igualdade, da razoável duração do processo, da eficiência, da verdade material e do formalismo moderado ao instituir no artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 a regra geral de preclusão e as exceções que possibilitam a apresentação de elementos probatórios após a impugnação.

**Acórdão n.º 1802-001.283**

Assunto: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Relator Calos André Soares Nogueira

**DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

O indeferimento de diligências e perícias, solicitadas tão somente com o propósito de transferir para a Administração o ônus da produção da prova que competia ao interessado, não configura hipótese de cerceamento do direito de defesa passível de acarretar a nulidade do acórdão de primeira instância.

**Acórdão n.º 2301-005.064**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Relator Fábio Piovesan Bozza

**DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.**

Não vislumbrando a necessidade de qualquer diligência para elucidação dos fatos, o julgador pode indeferir o pleito do contribuinte, sem que isto interfira de alguma forma no exercício do seu direito de defesa.

A nulidade, imperioso que se coloque, decorre de vício insanável em forma essencial, o que não se sustenta frente à conferência do Acórdão recorrido, que foi guarnecido de motivação suficiente a permitir o entendimento das razões que sustentavam a decisão, possibilitando o exercício da ampla defesa por parte do recorrente, na fase recursal.

No tocante ao requerimento de realização de diligência, entendo que o procedimento não é cabível na situação em exame.

É certo que o julgador administrativo tem a faculdade de determinar o procedimento para esclarecer este ou aquele ponto, que necessite ser melhor elucidado. Porém, tal não significa a realização de exames gerais em documentos fiscais e contábeis do recorrente, na medida em que se verifica que não foram trazidos ao processo qualquer planilha, nota fiscal, balancete, folha de Livro Fiscal, DACON ou DIPJ, elementos que ao menos fossem indicativos da existência do alegado direito creditório.

É dizer, a diligência ou perícia incide sobre um determinado aspecto suscitado no processo, em que as provas até aquele instante coligidas não dão conta de esclarecer, necessitando alguma complementação. De modo que a existência de indícios do crédito se mostra precedente lógico para a realização de diligência.

Como a situação que se descreve não está delineada neste processo, cumpre indeferir o pleito relativo à realização do procedimento em questão.

Avançando já sobre o mérito, tem-se que o fundamento do Acórdão recorrido reside na ausência de documentos hábeis à comprovar o direito creditório, não estando em discussão a retificação da DCTF ou a irretratabilidade desta Declaração.

O cerne da divergência gira em torno da comprovação da existência do indébito, manifestando-se a autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que o conjunto probatório não seria suficiente para provar o excesso de pagamento.

De modo que, ao analisarmos o acervo documental contido nos autos, constata-se que não foi juntada qualquer prova que daria suporte às alegações da recorrente acerca da existência de crédito em seu favor. Vale dizer, não foram carreados documentos que possam fundamentar a afirmação de que houve pagamento realizado a maior do que o devido, violando-se, portanto, o mandamento contido no Direito brasileiro, no sentido de que a prova compete a quem alega o fato.

Relativamente à certeza e liquidez do crédito do sujeito passivo – ou seja, se o crédito existe realmente e qual o seu valor –, prescreve o art. 170, *caput*, do CTN:

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.

(Grifei)

A demonstração de certeza e liquidez do crédito, que não se faz tão somente com a entrega de DCTF retificadora, é requisito indispensável à qualquer compensação, de acordo com o que preceitua o CTN. No mesmo sentido, a leitura do art. 373 do CPC, diploma de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, impõe ao recorrente a devida comprovação do fato constitutivo do seu direito:

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.

(...)

Uma vez importado para o processo administrativo fiscal, o princípio em comento se encontra insculpido nos arts. 15 e 16, inc. III, do Decreto n.º 70.235/1972, *verbis*:

Art. 15 – A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com todos os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, **os pontos de discordância e as razões e provas** que possuir. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

(Grifei)

Vale apenas observar que eventual erro no preenchimento DCTF também se mostra uma hipótese possível, não representando óbice para a fruição do crédito em favor do contribuinte. Todavia, é essencial, para tanto, que tal circunstância, se existente, esteja também devidamente evidenciada no processo administrativo.

Em resumo, à vista da legislação que rege o tema, a comprovação do indébito se configura um encargo atribuído ao suposto credor, mas que, no caso em exame, não foi cumprido pelo recorrente.

No tocante às alegações acerca da sujeição das receitas obtidas pela da recorrente com a venda de medicamentos à tributação monofásica ou à alíquota zero do PIS-COFINS, observa-se que a matéria não foi objeto de impugnação na fase do julgamento de primeira instância administrativa, tendo se limitado a defesa inicial a tratar de questões relacionadas à DCTF.

Em face do que dispõe o já referido art. 16, inc. III, bem como à vista do enunciado no art. 17 do mesmo Decreto n.º 70.235/1972, as razões de defesa devem ser todas declinadas por ocasião da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão. Raras são as exceções permitidas a esse enunciado.

Não cabe ao CARF a análise de argumento não enfrentado na esfera DRJ, eis que o Colegiado tem competência recursal, qual seja, de reexame de pontos que remanesceram

controvertidos, após o primeiro Acórdão combatido, como se verifica da transcrição do mencionado dispositivo, a seguir:

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

Como o recorrente inovou em sua postulação recursal, para incluir matéria antes não deduzida, não conhecerei do recurso nos seus itens “(b) Cobrança Monofásica do PIS e das COFINS – Lei 10.147 de 21 de dezembro de 2000” e “(c) DAS ATIVIDADES DA RECORRENTE – Processo de Consulta n.º 134/03 (interpretação da Receita Federal vigente à época dos pagamentos indevidos)”, não colocados precedentemente à instância *a quo*.

Diante de todo exposto, voto por: (1º) conhecer parcialmente o Recurso aqui em exame; (2º) rejeitar a preliminar arguída e, (3º) no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo