



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10880.690648/2009-04  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3002-000.157 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 30 de setembro de 2020  
**Assunto** RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR  
**Recorrente** TRENCH ROSSI E WATANABE ADVOGADOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso voluntário em diligência para a Unidade de Origem analisar os documentos juntados ao processo e, se for o caso, intimar a contribuinte a apresentar quaisquer documentos contábeis/fiscais e livros originais, que entender necessários, visando a elaboração de relatório conclusivo e justificado, referente ao período de apuração de junho/2006 da COFINS: a) a correção da base de cálculo apurada da contribuição; b) a correção dos valores declarados como crédito; c) a correção dos valores declarados como retenções e d) o eventual valor a ser restituído.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Fls. 2

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 11-45.446 da DRJ/REC, que indeferiu o pleito recursal e, por via de consequência, manteve a decisão exarada através do Despacho Decisório de fl. 125, o qual homologou parcialmente a compensação declarada.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

*“Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 09/17, interposta aos 03/12/2009 em face do Despacho Decisório, eletronicamente proferido pela Unidade de Origem, fl. 05, do qual a contribuinte tomou ciência aos 06/11/2009, fl. 08, que homologou parcialmente a Declaração de Compensação DCOMP tratada nos correntes autos, por meio do qual a contribuinte aponta crédito no montante de R\$ 141.274,94, atinente a suposto pagamento indevido da COFINS, que foi realizado em relação ao período de apuração de junho de 2006.*

*2. A compensação foi parcialmente homologada no que se refere ao crédito admitido de R\$ 120.362,39, porque detectado que o citado pagamento fora parcialmente aproveitado no pertinente à parcela de R\$ 20.912,55 para quitação do débito da COFINS do mês de junho de 2006.*

*3. No recurso interposto, a defendente arguiu que “recolheu R\$ 141.274,94 a título de COFINS para o mês de junho de 2006. Ao preencher sua DCTF, no entanto, a Defendente verificou que o valor acima não era integralmente devido e, assim, informou na respectiva Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (‘DCTF’) valor devido de COFINS no montante de R\$ 20.912,55” mas que “ao revisar sua apuração de COFINS, a Defendente verificou que não havia qualquer valor devido a título dessa contribuição no período acima, em virtude de ter cometido equívoco no cômputo dos créditos de COFINS no regime não cumulativo”, tendo, contudo, deixado de retificar sua DCTF para que fosse refletido este alegado crédito.*

*4. Fala que o Despacho Decisório recorrido se fundamentou em informações equivocadas da DCTF entregue pela recorrente, as quais não possuíam respaldo nos demais documentos que teriam sido apresentados pela defendente.*

*5. Reporta-se ao princípio da verdade material e à admissão de todos os meios legais de prova no processo administrativo tributário e conclui que “o princípio da verdade material exige que os atos exarados pela administração tributária devem ser baseados na mais fiel realidade dos fatos. Conclui-se, ainda, que todos os meios legais de demonstrar a existência de um fato jurídico devem ser considerados igualmente como provas na persecução da verdade material dos fatos” e que “no presente caso, a Defendente espera que sua Declaração de Compensação seja analisada sob a ótica do princípio da verdade material, mediante a verificação de todos os documentos hábeis e idôneos a comprovar a existência do crédito de COFINS pleiteado pela Defendente”*

*5. Arguiu que, conquanto não haja retificado sua DCTF oportunamente, inexistia valor a recolher a título da COFINS no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais –DACON relativo ao período em análise, que foi*

*entregue aos 06/10/2006 e que “a despeito dessa Declaração – que, diga-se, refere-se especificamente sobre a apuração de valores devidos a título de PIS e COFINS – estar à inteira disposição das dd. Autoridades fiscais ela foi totalmente desconsiderada na análise da compensação em exame”.*

*6. Diz que “apesar de a Defendente reconhecer que deixou de retificar sua DCTF, não pode admitir que o DACON do período — que foi regularmente apresentado pela sociedade informando a inexistência de valor a pagar de COFINS para o período de junho de 2006 — bem como todos os documentos fiscais e contábeis que sempre estiveram à disposição do fisco sejam desconsiderados para fins de verificação do crédito pleiteado”.*

*7. Neste contexto, a recorrente “espera que a ausência de apresentação de DCTF retificadora (aspecto meramente formal, sem relação com a efetiva constituição do crédito pleiteado) não prejudique seu claro direito creditório decorrente do comprovado recolhimento indevido de COFINS”.*

*8. Estribando seu pleito em citações doutrinárias e em decisão proferida pelo então Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 10709.325), cuja ementa reproduziu.*

*9. Ao final, pugnou pelo reconhecimento total do pretendido direito creditório e pela integral homologação da DCOMP aqui tratada.*

*10 Este julgador anexou a este processo extratos emitidos nos sistemas DCTF/CONS.”*

Analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por Acórdão que possui a seguinte ementa:

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

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

**TRIBUTO. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. RESTITUIÇÃO.**

**RECONHECIMENTO. REQUISITOS.**

*O reconhecimento do direito à restituição exige a comprovação da realização de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.*

**RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBANTE.**

*É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição.*

**INDÉBITO. NÃO-RECONHECIMENTO. COMPENSAÇÃO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO.**

*O não reconhecimento do indébito implica a não-homologação da compensação em que ele foi utilizado e a consequente cobrança do débito indevidamente compensado.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.157 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.690648/2009-04

*DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.*

*Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a” a “c”, do art. 16, do Decreto n.º 70.235/72, as provas do direito creditório devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Em sequência, após ser cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (144/153), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, basicamente, repisando e reforçando fatos e argumentos jurídicos já manifestados. Juntou novos documentos aos autos.

É o relatório, em síntese.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

O art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - omissis*

.....  
*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei n.º 8.748, de 9/12/1993)*

.....  
*§ 1º omissis*

.....  
*§ 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. (Parágrafo acrescido pela Lei n.º 9.532, de 10/12/1997)*

.....  
Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

Outro ponto nodal sobre a mesma matéria refere-se ao momento para a apresentação de provas. Como é cediço, a autoridade fiscal tem como limite temporal para a juntada de provas, usualmente, a lavratura do Auto de Infração. Em contrapartida, o sujeito passivo está limitado, em regra, ao momento de instauração da fase litigiosa do processo, isto é, quando da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão, conforme o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.157 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.690648/2009-04

Entretanto, o próprio dispositivo citado enumera três circunstâncias, as quais permitiriam ao contribuinte carrear provas aos autos em outro momento processual: a) fique demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Considerando-se os Princípios da Igualdade, Moralidade, Imparcialidade e o da Verdade Material, entendo, *data venia*, que as exceções dispostas só podem ser validamente consideradas se estendidas a ambas as partes.

A jurisprudência desse Conselho mostra que, em várias ocasiões, tem-se admitido a juntada de provas em fase posterior àquela definida na legislação e em circunstâncias diversas daquelas exceções legais, que afastam a preclusão. Tudo em nome do Princípio da Verdade Material.

Creio que isso é possível, legal, justo e desejável. Entretanto, somente em condições bastante específicas. Entendo que somente deve-se admitir tais provas, quando no momento oportuno, o sujeito passivo já tenha carreado aos autos provas mínimas do que alega. Importante frisar que não basta ter apresentado documentos, que não guardam nenhum valor probatório no caso concreto analisado, há que ter sido juntado na Impugnação/Manifestação de Inconformidade um conjunto probatório mínimo. Assim, as provas excepcionalmente juntadas de forma extemporâneas são aceitáveis, quando apenas reforçam o valor probatório do material já anteriormente apresentado.

Agir de forma diversa, aceitando qualquer tipo de prova, em qualquer circunstância, sem que tenha sido apresentado um conjunto probatório no momento fatal definido em lei, a fim de privilegiar a verdade material, significaria, *data venia*, se emprestar uma força absoluta e soberana a um Princípio em detrimento aniquilar dos outros. Ademais, estaria-se diante de uma verdadeira derrogação do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, realizada pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, o seu disposto não seria aplicado em hipótese alguma, excluindo-o do ordenamento jurídico, fato que somente poderia ser realizado por lei.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Como consignei acima, não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitude do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

Por certo, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Porém, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada.

Vejamos, por exemplo, a DCTF retificadora. Como vem se manifestando, reiteradamente, este Conselho, a apresentação da DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação, em casos de pagamento indevido ou a maior, ou mesmo antes da ciência do Despacho Decisório, não é condição para a homologação da compensação pleiteada, pois o direito creditório não surge com a declaração, mas com o efetivo pagamento indevido ou a maior. Entretanto, a mera apresentação da DCTF retificadora não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.157 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.690648/2009-04

Nessa linha, outras declarações prestadas à RFB, tais como DIPJ e Dacon, poderiam fazer prova da veracidade dos dados registrados na DCTF retificadora, desde que transmitidas antes do Despacho Decisório e se possuíssem informações compatíveis com o conteúdo da retificadora. Então, nesse caso, a juntada de outras declarações ao processo se constituiria num conjunto com força probatória, ainda que relativa e, por isso mesmo, não afastaria a discricionariedade do julgador perquirir sobre outros elementos, visando firmar sua convicção. De forma diversa, deveriam ser consideradas essas mesmas declarações se fossem transmitidas extemporaneamente, pois não passariam de documentos sem nenhum valor probatório.

Assim, registros contábeis, que não estejam revestidos das formalidades legais ou que não se possa confirmar tais requisitos, não se constituem prova.

Essas considerações são de crucial importância para avaliação da caracterização de determinada prova como reforço da anteriormente apresentada e, conseqüentemente, da possibilidade de sua aceitação. Mormente, a análise das especificidades de cada caso concreto é o que deve pautar o julgador nesse desiderato, não obstante, sem se afastar do norte lógico-jurídico que deve alicerçar sua decisão.

No presente caso em análise, concordo com a decisão da instância *a quo* de que a contribuinte não comprovou de forma cabal a liquidez e a certeza do crédito pleiteado.

Entretanto, entendo que a ora recorrente trouxe um conjunto probatório mínimo inicial com sua Manifestação de Inconformidade, isto é, a Dacon transmitida no momento devido. Após a ciência decisão de piso, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário e juntou novos documentos aos autos.

Embasado em todo o raciocínio lógico-jurídico sobre o direito probatório desenvolvido ao longo do presente voto e nas circunstâncias do caso concreto, entendo ser possível a aceitação de provas apresentadas somente em sede de Voluntário, tendo em vista que estas podem ser validamente consideradas, pois reforçam um conjunto probatório mínimo já presente nos autos. Porém, mesmo após a apresentação desses novos documentos, a meu sentir, continua a pairar dúvida sobre o crédito em questão.

Dessa forma, por todo o exposto, a fim de privilegiar a prudência e o Direito à Ampla Defesa, voto por converter o julgamento em diligência para a Unidade de Origem analisar os documentos juntados ao processo e, se for o caso, intimar a contribuinte a apresentar quaisquer documentos contábeis/fiscais e livros originais, que entender necessários, visando a elaboração de relatório conclusivo e justificado, referente ao período de apuração de junho/2006 da COFINS: a) a correção da base de cálculo apurada da contribuição; b) a correção dos valores declarados como crédito; c) a correção dos valores declarados como retenções e d) o eventual valor a ser restituído.

Deverá ser dada ciência à contribuinte do teor do relatório de diligência e oportunizado prazo de 30 dias para, querendo, manifestar-se. Após, os autos deverão retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.157 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.690648/2009-04