



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



**Processo nº** 10880.995667/2012-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-001.052 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** CASA BAYARD ESPORTES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

**COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

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

**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.

Por instrução probatória, entenda-se documentos que respaldem as alegações do recorrente e tenham força probatória, por constituírem documentos hábeis e idôneos para tal fim.

**DILIGÊNCIA. FINALIDADE.**

A diligência tem por finalidade dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio e será determinada pelo julgador, de ofício ou a requerimento, quando entendê-la necessária para a apreciação da matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-001.052 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.995667/2012-11

## Relatório

Trata o processo de Declaração de Compensação de Cofins paga indevidamente ou a maior, no valor original de R\$ 637,74, relativa a dezembro/2008, utilizada para a quitação de débitos também de Cofins (fls. 2 a 6).

A Delegacia da Receita Federal responsável pela análise decidiu não homologar a compensação porque o pagamento informado havia sido utilizado integralmente na quitação de outros débitos, não restando crédito para compensar – Despacho Decisório à fl. 7.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente esclareceu que, após a entrega da DCTF, constatou que havia se esquecido de deduzir créditos da Cofins a pagar e que, em realidade, o débito para o período em questão era expressivamente menor, o que estava demonstrado no Dacon juntado à sua Manifestação, esse sim com o correto cálculo da contribuição. Defendeu que o princípio da verdade material prevalecesse sobre eventual erro formal e que, mesmo o Dacon não constituindo confissão de dívida, como a DCTF, tinha por finalidade demonstrar a apuração das contribuições e configurava prova inequívoca do direito. Caso o órgão julgador ainda entendesse necessário algum esclarecimento, que determinasse diligência para reexame do despacho de indeferimento (fls. 12 a 27).

A Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo em vista que a recorrente não comprovou a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado, ônus que lhe cabia quando nos pedidos de restituição e/ou compensação. Consignou-se que o Dacon retificador anexado aos autos não havia sido transmitido e que, ainda que transmitidas, as declarações retificadas após o despacho decisório somente se prestavam a comprovar a existência de direito creditório se tivessem suporte em documentação probatória. Inexistindo indício da existência de direito, indeferiu-se a diligência.

O Acórdão DRJ n.º 02-56.958 foi assim ementado (fls. 78 a 82):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

Não se admite a compensação se o contribuinte não comprovar a existência de crédito líquido e certo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 10.11.2017 (sexta-feira), conforme Aviso de Recebimento à fl. 87, e protocolizou o Recurso Voluntário em 12.12.2017, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 88.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 90 a 106), a recorrente repisa as alegações de sua Manifestação de Inconformidade, acrescentando apenas o argumento de que ainda que o Dacon não tenha sido transmitido, tal fato não eximiria a Receita Federal de anexar aos autos a prova documental da falta de validade do demonstrativo, sem a qual deve ser acolhido como prova do direito creditório. E, em complemento à documentação acostada anteriormente aos autos, instrui o Recurso com cópia do seu Livro Razão (fls. 107 a 675).

É o relatório.

## Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

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

Diferentemente dos demais processos do contribuinte que se julga na mesma data, nos quais nenhum documento probatório foi juntado aos autos, no presente processo apresentou-se cópia do Livro Razão em conjunto com o Recurso Voluntário. Portanto, a questão que chega para discussão neste Colegiado diz respeito à prova no processo administrativo fiscal, em especial ao valor da prova e à possibilidade de se iniciar a produção probatória em segunda instância.

De pronto, já afirmo que não cabe razão à recorrente.

O pleito de redução do débito já confessado pelo contribuinte por meio de DCTF deve vir acompanhado, necessariamente, de documentação fiscal e contábil, apta a demonstrar o que alega. Tal ônus recai sobre o contribuinte quando pleiteia crédito contra a Fazenda Nacional – pedidos de restituição, ressarcimento ou compensação, regra geral. Trata-se de entendimento pacificado no Carf, que tem suporte tanto no art. 373 do CPC, que estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, no que tange ao fato constitutivo do direito alegado, quanto no Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, cujo artigo pertinente se transcreve:

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

Ademais, somente a partir de créditos líquidos e certos pode uma compensação ser autorizada, por previsão expressa no art. 170 do CTN, condição essa que deveria estar demonstrada nos autos de forma inequívoca. Porém, em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte não trouxe qualquer documento com força probatória, apenas um rascunho de Dacon, não transmitido. E no Recurso Voluntário argumenta que o Dacon, mesmo não transmitido, faria prova de direito creditório e que, a título de complementação, juntava o Livro Razão.

Por certo que uma declaração não transmitida não tem valor como declaração e, menos ainda, faz prova de direito creditório. Uma declaração transmitida, válida, representa um conjunto de informações que espelham – ou deveriam espelhar – fatos reais que, uma vez ocorridos, ensejam o pagamento de tributos. Uma declaração expressa apenas a visão do declarante sobre um fato. Não é o fato em si, não gera o fato, não é sequer consequência direta do fato e, por isso, uma declaração transmitida não faz prova inequívoca da existência de crédito quando apresentada isoladamente, sem os documentos que lhe deram origem.

Os documentos que fazem prova são aqueles gerados a partir da ocorrência do fato, como as notas fiscais. Neste contexto, em que o contribuinte reduz drasticamente o débito de Cofins no período em decorrência de créditos não descontados por esquecimento, deveria ter sido juntada documentação que demonstrasse que a ocorrência das situações previstas no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos descontos aplicáveis a PIS/Cofins no regime não-cumulativo.

Ocorre que não temos nem os documentos, nem a declaração. Pior, o contribuinte junta aos autos o esboço de um Dacon, como se estivesse vigente, em uma atitude que beira a má-fé. A linha de defesa adotada na Manifestação de Inconformidade sustenta-se em documento inexistente, já que não há Dacon retificador válido. E no Recurso Voluntário traz o argumento de que mesmo não transmitido tal esboço constitui prova, cabendo à Administração Fazendária demonstrar o contrário.

Se uma declaração transmitida, válida, não faz prova inequívoca quando desacompanhada dos documentos fiscais e contábeis, menos ainda o faz um mero rascunho, que poderia ter sido elaborado a qualquer tempo.

O relator juntou ao voto um quadro-resumo de suas consultas aos sistemas da Receita Federal, em que constam os números, datas de transmissão e valores do Darf, DCTF e Dacon ativos antes da data da ciência do Despacho Decisório (fl. 81). Em resumo, quando da análise realizada pela Unidade de Origem e pela DRJ, tanto DCTF quanto Dacon apontavam que não havia crédito disponível para a compensação destes autos. Tal afirmação, proferida por servidor público federal no exercício de suas funções, goza de presunção relativa de veracidade – está dotada de fé pública, conforme prevê o art. 405 do CPC. Se a recorrente entende que o relator se equivocou, bastava ter juntado o recibo de transmissão do Dacon ao seu Recurso Voluntário, o que não fez, evidentemente.

Acertada, portanto, a decisão adotada no Acórdão recorrido.

Quanto às cópias do Livro Razão juntadas nesta fase, ou seja, quanto ao momento para a produção de prova, o julgador deve atender ao que prevê o Decreto nº 70.235/1972 sobre a matéria, *in verbis*:

Art. 16. A **impugnação** mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**;

(...)

§ 4º A **prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito** de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

§ 5º **A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.**  
(grifado)

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

A apresentação da manifestação de inconformidade é momento crucial no processo administrativo fiscal. O que é trazido pelo sujeito passivo a título de razões e provas define a natureza e a extensão da controvérsia que, regra geral, só deveria alcançar este Conselho após a apreciação da matéria pela primeira instância. Ao admitir o início da produção de provas em fase de recurso voluntário, suprimimos o exame da matéria pelo colegiado *a quo*, de fato,

uma supressão de instância, em desfavor do contraditório e do rito processual estabelecido no referido Decreto.

Consoante ainda o art. 16, transcrito acima, preclui o direito da recorrente de fazer prova em momento posterior à apresentação da manifestação de inconformidade, exceto se demonstrada a impossibilidade de fazê-lo tempestivamente por motivo de força maior ou a existência de novos fatos ou razões, ocorridos ou trazidos aos autos após a juntada da manifestação. Ainda sobre a entrega extemporânea de documentos, dita o comando que tal solicitação deve ocorrer mediante petição fundamentada, na qual fique demonstrada a ocorrência de alguma das exceções.

Há de se ponderar, todavia, que a ocorrência de determinadas especificidades permitiria ao julgador conhecer da prova apresentada intempestivamente, em prol da verdade material, que é um princípio caro ao processo administrativo fiscal, mas não absoluto, como muitas vezes se pretende. Deve o julgador procurar o equilíbrio com os demais princípios, em especial como os princípios da legalidade e do devido processo legal, principalmente porque se trata de afastar a aplicação de um dispositivo legal que determina expressamente a preclusão.

Para tanto, é requisito que o contribuinte tenha exercido seu papel de tentar demonstrar o direito no momento oportuno, ou seja, na interposição da manifestação de inconformidade. Nesse contexto, as provas apresentadas com o recurso voluntário poderiam ser conhecidas com o objetivo de esclarecer um ponto obscuro, complementar uma demonstração já iniciada ou reforçar o valor do que foi anteriormente apresentado, algo próprio do desenvolvimento da marcha processual.

Todavia, a exceção não pode ser invocada para suprir a omissão do contribuinte em relação ao ônus que lhe cabia, que é o caso destes autos.

Como um rascunho de Dacon não constitui prova, considero que a instrução probatória não se iniciou na fase recursal determinada pela legislação. Uma vez que não se incidiu em nenhuma das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, entendo que precluiu o direito para a produção de provas, motivo pelo qual não conheço da documentação juntada nesta fase.

Ressalto que o entendimento exposto não constitui posição isolada, mas recorrente no Carf, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais. A ver, por exemplo, julgamento recente (agosto/2019) na 3ª Seção da CSRF que espelha a posição majoritária sobre a matéria, do qual transcrevo a ementa – Acórdão nº 9303-009.282:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

Quanto ao pedido de diligência, deve ser esclarecido que tal procedimento se presta à sanar dúvidas sobre os fatos relacionados ao litígio, a partir da instrução promovida pelo interessado. Por entender que não há dúvida a ser sanada, indefiro o pedido, dentro do processo de formação de livre convicção do julgador, previsto no Decreto nº 7.574/2011:

Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, **quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada.**

(...)

Art. 63. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora **formará livremente sua convicção, podendo determinar**, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos arts. 35 e 36. (grifado)

Com essas considerações, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard