



**Ministério da Economia**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

**CARF**

**Processo nº** 12448.930855/2012-39

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 3002-001.386 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Turma Extraordinária

**Sessão de** 11 de agosto de 2020

**Recorrente** PRINCESA AUTO SERVIÇO DE COMESTÍVEIS LTDA

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 20/12/2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do Despacho Decisório não é condição para a homologação das compensações. Contudo, a referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar o crédito. É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(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.

## Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduz-se o relatório do Acórdão recorrido:

*"O interessado transmitiu Per/Dcomp visando a compensar o(s) débito(s) nele declarado(s), com crédito oriundo de pagamento a maior de Cofins não-cumulativo, relativo ao fato gerador de 31/11/2007.*

*A Delegacia da Receita Federal de jurisdição do contribuinte emitiu despacho decisório eletrônico no qual não homologa a compensação pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débito(s) da empresa, não restando saldo creditório disponível.*

*Irresignado, tendo sido cientificado em 18/01/2013 (fl. 53), o contribuinte apresentou, em 18/02/2013, a manifestação de inconformidade de fls. 15/22, a seguir resumida.*

*Preliminarmente, propugna pelo cabimento da manifestação de inconformidade (art. 74 da Lei nº 9.430/1996 e Decreto nº 70.235/1972), a qual suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN.*

*No mérito, informa que promoveu a compensação de pagamento a maior de Cofins não-cumulativo por meio de Per/Dcomp, em função da revisão de suas bases de cálculo de créditos e débitos, resultando em uma apuração de valores a maior do que os recolhidos.*

*Contudo, não promoveu as alterações nas obrigações acessórias (DCTF e Dacon), de forma a caracterizar o pagamento a maior.*

*Após o recebimento do despacho decisório, tomou ciência do equívoco na informação do crédito tributário. O erro formal na não entrega das declarações retificadoras ocasionou o não reconhecimento do valor do crédito a que efetivamente tem direito.*

*Enfatiza que não foi intimada em nenhum momento a sanar as divergências nas informações prestadas nas declarações.*

*Em seguida, discorre sobre o princípio constitucional da legalidade e cita os arts. 53 e 55 da Lei nº 9.784/1999.*

*Por fim, requer o recebimento e conhecimento da sua defesa; a consideração quanto ao erro cometido, que já foi sanado; e o reconhecimento do crédito informado, com a consequente homologação das compensações e cancelamento do débito ora cobrado."*

Em sequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

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

**Data do fato gerador: 30/11/2007**

**INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.**

*A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.*

*COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. CERTEZA E LIQUIDEZ. NÃO COMPROVAÇÃO.*

*Não comprovadas a certeza e a liquidez do direito creditório, não se homologa a compensação declarada.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 73/109), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando argumentos já manifestados e trazendo novos argumentos sobre a procedência do crédito pretendido. Não anexou nenhum novo documento.

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 nº 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 nº 8.748, de 9/12/1993)*

*§ 1º omissis*

.....  
*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluíndo 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 nº 9.532, de 10/12/1997)
- .....

Como se percebe dos dispositivos citados, 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, resarcimento 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 justeza 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.

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. Não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitudes 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.

Seguramente, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Contudo, 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.

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, consequentemente, 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, em sua Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente restringiu-se apenas a informar que cometeu um engano ao não retificar a DCTF e a Dacon e a afirmar possuir o crédito pleiteado, contudo, sem carrear aos autos qualquer documento idôneo que comprovasse-o.

Em sede de Voluntário, embora tenha trazido novos argumentos sobre a suposta existência do seu crédito e a tecer comentários sobre a não cumulatividade das contribuições e sobre o conceito de insumo, torna-se incompreensível que a recorrente tenha voltado a não apresentar nenhuma prova efetiva desse crédito, uma vez que restou bastante claro no Acórdão recorrido que o indeferimento do recurso deveu-se, justamente, à falta de provas, como se constata no seguinte excerto (fl. 63):

*"Mas quando a situação posta se refere à restituição/compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do sujeito passivo a demonstração da efetiva existência do indébito. Nesses casos, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao aproveitamento do crédito, quer por pedido de restituição ou ressarcimento, quer por compensação, em ambos os casos mediante a apresentação do Per/Dcomp, de tal sorte que, se a RFB resistir à pretensão do interessado, indeferindo o pedido ou não homologando a compensação, incumbirá a ele - o contribuinte -, na qualidade de autor, demonstrar seu direito."*

*Quando a DRF nega o pedido de compensação com base em declaração apresentada (DCTF) que aponta para a inexistência ou insuficiência de crédito, cabe ao manifestante, caso queira contestar a decisão a ele desfavorável, cumprir o ônus que a legislação lhe atribui, trazendo ao contraditório os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. À obviedade, documentos comprobatórios são documentos que atestem, de forma inequívoca, o valor, a origem e a natureza do crédito, visto que, sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.*

*Portanto, não tendo sido apresentada pelo contribuinte qualquer prova que demonstre a existência do direito creditório, nenhuma explicação sobre a origem do crédito e nem mesmo as declarações retificadoras (DCTF e Dacon), não há instrumentos hábeis, capazes de conferir certeza e liquidez ao crédito*

*indicado na declaração de compensação, conforme determina o art. 170 do CTN.”*

(grifo nosso)

Dessarte, forçoso é admitir que a recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o seu suposto direito creditório, seja por seus erros anteriores ao Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas robustas da sua liquidez e certeza, tanto na instância *a quo*, como nesta Corte.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves