



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



**Processo nº** 13609.904037/2012-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.306 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de setembro de 2020  
**Recorrente** TRAÇÃO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 14/11/2001

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

Afasta-se a ocorrência de prejuízo ao direito de defesa por indeferimento do pedido de diligência, quando se verifica que a apresentação de provas do fato alegado foi amplamente garantida àquele que reclama a existência do direito creditório.

**REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU EXAME POSTERIOR. PROCEDIMENTOS IMPRESTÁVEIS À COLHEITA DE PROVAS.**

A realização de diligência ou de qualquer exame posterior às decisões exaradas no curso do processo administrativo fiscal não se prestam à colheita de prova, que deveria, em regra, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Ariene D'Arc Diniz e Amaral, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Por bem sintetizar os fatos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/RPO (fls. 28 a 34):

Trata o presente, de Pedido de Restituição transmitido pelo Sistema PER/DCOMP sob n.º 33304.33317.101106.1.2.04-5222, data da transmissão 10/11/2006, com a utilização de créditos oriundos de Pagamento Indevido ou a Maior do tributo COFINS, código da receita 2172, referente ao período de apuração 31/10/2001, no valor de R\$ 487,34, contido em pagamento efetuado em 14/01/2001, no valor de R\$ 487,34.

Despacho Decisório eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sete Lagoas - MG, doc. de fl. 14, com data da ciência em 18/12/2012, doc. de fl. 20, indeferiu o Pedido de Restituição sob o argumento de que a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

O Interessado apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese:

1. Que a empresa tem sua atividade de transporte e apurou a contribuição na modalidade cumulativa e ao apurar as bases de cálculos das referidas contribuições, incluiu indevidamente, todas as suas receitas, inclusive, aquelas não originadas dos seus faturamentos, tais como financeiras e/ou eventuais;
2. Que o STF decidiu pela inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, ao entendimento de que as bases de cálculos das contribuições em tela, não poderiam ter sido aumentadas como se exigia através desse dispositivo de Lei. Limitavam-se aos faturamentos propriamente ditos, vendas;
3. Cópia do Balancete contábil consolidado dos saldos do período que deram origem ao recolhimento indevido, pode-se constatar com clareza que a empresa não auferiu qualquer receita de faturamento de sua atividade fim, em virtude da suspensão de sua atividade principal, no período;
4. Por outro lado face ser matéria eminentemente probatória suportada em escrituração contábil e fiscal, requer seja deferida a realização de perícia, como forma de comprovar o direito da requerente.

Foram juntados os seguintes documentos:

- a) Cópia do Balancete Contábil;
- b) Demonstrativo de Apuração da contribuição

Por fim requer seja provida a presente manifestação, reconhecendo-se o direito de seu pedido de restituição, no valor pleiteado.

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

- Considerou desnecessário a realização de perícia/diligência, por entender que os elementos necessários à formação de convicção do julgador se encontravam nos autos;
- Reconheceu como legítimo e correto o Despacho Decisório, vez que foi pautado em documento formulado pelo impugnante, no caso, a DCTF;
- Conclui que a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, implementada pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é inconstitucional, devendo ser afastada também em âmbito administrativo;
- Coloca que para se aferir o valor exato da base de cálculo do PIS e da COFINS a ser afastado, todavia, mostra-se necessário que o contribuinte informe e comprove qual o montante do resultado, para que se realize o apartamento entre faturamento e as demais receitas;
- Entende que o pedido de restituição/compensação não se encontra devidamente instruído, especialmente no que concerne à comprovação de liquidez e certeza dos créditos pleiteados.

O contribuinte foi intimado acerca do Acórdão que julgou a impugnação em 27/09/2016, conforme “Termo de Ciência por Abertura de Documento” anexado ao presente processo (fl. 38). Insatisfeito com o teor da decisão, em 26/10/2016 interpôs Recurso Voluntário (fls. 39 a 54), alegando resumidamente o que se segue:

- Preliminarmente, requer a declaração de nulidade da decisão recorrida, tendo em vista o indeferimento da prova pericial, já que negado o pleito da recorrente, sob o fundamento da ausência de provas;
- Afirma que o valor recolhido indevidamente está expresso e claramente reconhecido pela DRF/STL, eis que o Despacho Decisório identificou o pagamento realizado;
- Coloca que haveria recolhido o PIS-COFINS sobre todas as receitas durante o período de 02/1999 a 01/2004, devido à previsão contida no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, porém, em 09/11/2005, o referido dispositivo foi declarado inconstitucional pelo STF, fazendo nascer o direito da recorrente à restituição do valor pago indevidamente;
- Entende que inexistiria qualquer condicionante no art. 165 do CTN para que se cumpra o direito à restituição previsto na norma legal, tal como DCTF retificadora.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3003-001.306 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13609.904037/2012-53

## Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

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

Conforme precedentemente colocado, trata-se de Pedido de Restituição decorrente de pagamento indevido ou a maior da COFINS (PA 10/2001), indeferido pela unidade de origem da RFB. A DRJ/RPO, por seu turno, manteve o indeferimento do direito creditório.

Observo que a Recorrente traz à discussão, em nível de preliminar, questão relativa ao cerceamento do direito de defesa, vez que, dentro da ótica que apresenta, não lhe teria sido oportunizado comprovar as informações prestadas no PER transmitido, por meio da diligência/perícia pleiteada.

Analisando detidamente o Acórdão de primeiro grau, não vislumbro a ocorrência de qualquer prejuízo ao direito de defesa do Recorrente, em razão do indeferimento do pedido de diligência.

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 nota fiscal, Declarações, folha de Livro Fiscal etc, elementos que ao menos fossem indicativos da existência do alegado direito creditório.

Há que se 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 fortes indícios do crédito se mostra precedente lógico para a realização de diligência.

Como a situação que se descreve não está delineada neste processo, correto é indeferir o pleito relativo à realização do procedimento em questão. E tal decisão não significa prejuízo à defesa, porquanto o contribuinte dispõe da faculdade de apresentar provas, em muitos casos até mesmo na fase recursal, consoante jurisprudência dominante, emanada deste Colegiado.

Acrescente-se que, em se tratando do tema diligência *versus* ônus da prova, a jurisprudência deste E. CARF se mostra bastante sólida, de acordo com o que se ilustra, por meio das ementas trazidas abaixo:

**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 nº 1401-003.826**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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 nº 70.235/72 a regra geral de preclusão e as exceções que possibilitam a apresentação de elementos probatórios após a impugnação.

#### **Acórdão nº 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.

É dizer: a diligência não é procedimento que se preste a substituir o dever de produção de provas dos fatos alegados, atribuído ao Recorrente.

Quanto ao mérito, no caso em tela, temos que quando da transmissão do Pedido de Restituição, o valor do DARF já fora integralmente consumido na extinção, por pagamento, de débito regularmente registrado nos bancos de dados da RFB, motivo pelo qual não houve saldo disponível para suportar a devolução pretendida.

A demonstração da ocorrência de erro no procedimento do lançamento originalmente feito seria capaz de desconstituir débitos já confessados em DCTF (a origem do débito) antes transmitida à RFB, tornando indevido, por consequência, o pagamento feito via DARF. O foco, por conseguinte, não repousa na retificação da DCTF ou no momento em que se deu esta retificação, mas sim na comprovação do crédito informado no Pedido de Restituição.

Porém, o que se extrai da análise do presente processo é que a lacuna em relação às provas compromete bastante a defesa, e tal falta não pode, de fato, ser atribuída ao órgão julgador de primeira instância ou ao órgão de origem da RFB, vez que o ônus da prova é encargo que se atribui àquele que reclama crédito a seu favor.

Vale dizer, não foram jungidos 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.

Examinandos os autos, verifico que deles não constam os seguintes documentos, referidos no Acórdão recorrido, como também no Recurso Voluntário:

- ✓ Balancete;
- ✓ Demonstrativo do PIS-COFINS para o período em questão.

Não foram, igualmente, trazidos ao processo: DIPJ (onde, à época dos fatos geradores, realizava-se a apuração do PIS-COFINS) de modo a evidenciar as receitas apuradas pela pessoa jurídica e a base de cálculo das contribuições, e/ou Livro Razão ou Livro Diário, guardados das formalidades de lei, por meio dos quais se demonstrasse o registro de receitas não operacionais obtidas.

Considero assistir razão à decisão recorrida, no tocante ao ônus da prova.

Isso porque, 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 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 teve assento 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)

Por todo o exposto, a conclusão a que se chega é que realmente não foi apresentada documentação apta a evidenciar a obtenção de receitas financeiras e/ou outras receitas não operacionais por parte da Recorrente, que, tributadas indevidamente pela COFINS, seriam a origem do crédito informado.

Sendo assim, voto por rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo