



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13888.906877/2012-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3002-000.610 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2019  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR - COFINS  
**Recorrente** ELRING KLINGER DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

PRELIMINAR. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Demonstrados no despacho decisório eletrônico os fatos que ensejaram a não-homologação da compensação, informada a sua correta fundamentação legal e emitido por autoridade competente, é de se rejeitar a alegação de nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa.

AUSÊNCIA DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste cerceamento de defesa quando o próprio contribuinte não requer a realização de diligência e o julgador de primeira instância não determina a sua realização por entender que os elementos que integram os autos são suficientes para a plena formação de convicção e, portanto, para que se proceda ao julgamento. A diligência fiscal não tem a finalidade de trazer aos autos as provas documentais que cabia ao sujeito passivo produzir.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

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

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.

Recurso Voluntário Negado.

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. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

*(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), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves

## **Relatório**

O processo administrativo ora em análise trata de PER/DCOMP (fl. 38/43), cujo crédito teria origem em recolhimento da COFINS efetuado a maior.

A compensação declarada não foi homologada, conforme despacho decisório (fl. 18), pelos seguintes motivos: *"A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP"*.

Após ser intimada da decisão, a ora recorrente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade e a instruiu com atos constitutivos e de representação da empresa, o Despacho Decisório, o Dacon retificador e o Per/Dcomp original.

Em seqüência, analisando os argumentos apresentados, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - DRJ/BHE julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por Acórdão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 30/09/2008*

*DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.*

*Deve ser rejeitada a preliminar de nulidade, quando o Despacho Decisório contém a fundamentação legal e as informações e orientações necessárias ao exercício da plena defesa do contribuinte, e a tramitação do processo se dá em observância estrita ao rito do processo administrativo fiscal.*

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

*Data do fato gerador: 30/09/2008*

*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*

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 63/73), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, alegando cerceamento do direito de defesa, tanto do Despacho Decisório, como do Acórdão recorrido, e, no mérito repisa argumentos já apresentados em sua Manifestação de Inconformidade. Anexa aos autos novos documentos.

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.

Esta Turma Julgadora já teve, recentemente, oportunidade de se debruçar exatamente sobre matéria, situação fática e probatória semelhantes as constantes nos presentes autos em outros processos da mesma contribuinte. Como exemplo desse fato, cite-se o processo administrativo nº 13888.906857/2012-91, no qual foi proferido o Acórdão nº 3002-000.523 da relatoria da Ilustre Conselheira Larissa Nunes Girard.

Assim, por entender que o Acórdão citado espelha perfeitamente o meu entendimento sobre a matéria posta em análise no processo atual, reproduzo excerto daquele voto condutor e adoto como razões de decidir os fundamentos ali lançados:

*"Preliminar de Nulidade – Cerceamento de Defesa*

*Na alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, a recorrente defende que, em prol da verdade material, deveria a autoridade administrativa ter analisado os documentos juntados e solicitado novos documentos (e/ou diligência) para apurar mais alguma informação necessária para a decisão. Prossegue afirmando que a divergência entre Dacon e DCTF não seria motivo suficiente para o indeferimento do pedido, visto que a DCTF por si só não é garantia de liquidez ou certeza da compensação, motivo pelo qual deveria o julgador ter procurado esclarecer a razão da divergência entre Dacon e DCTF, em uma análise mais cuidadosa da situação, e que o cerceamento se configura por não ter havido fundamentação baseada na análise dos documentos apresentados.*

*De pronto, chama a atenção a inversão de papéis e responsabilidades pretendida pela recorrente. O que temos, de fato, ao longo de todo este processo, são falhas na atuação do contribuinte. Quando fez a transmissão da declaração de compensação, ela estava em desacordo tanto com o Dacon quanto com a DCTF. Ao se aperceber da divergência, providenciou a retificação apenas do Dacon, mas não da DCTF, que é uma declaração que tem o poder de uma confissão de dívida. Posteriormente, ao protocolar sua manifestação de inconformidade, mesmo sabedor do não provimento do seu pedido, não trouxe aos autos eventuais provas que pudesse ter sobre o montante do débito que considerava realmente devido. Limitou-se a juntar o Dacon retificador, documento ao qual a DRJ já tinha acesso. E agora, nesta fase, após a segunda negativa a seu pleito, junta notas fiscais em valor insuficiente para respaldar a redução do débito realizada e protesta contra a omissão da Administração Fazendária, que não teria se ocupado de produzir as provas que a ele caberia.*

*É cediço que, nos casos de solicitação de restituição, compensação e ressarcimento de crédito contra a Fazenda Nacional, cabe ao contribuinte, aquele que alega o direito, o ônus da produção da prova. Tal entendimento, aplicado de forma pacífica nos diversos colegiados do Carf, sustenta-se no Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União. Por ele, vemos em seu art. 28 que cabe ao interessado a prova dos fatos que alega. Igualmente podemos nos socorrer do Código de Processo Civil, que estabelece em seu art. 373 que, quanto ao fato constitutivo de seu direito, o ônus da prova incumbe ao autor.*

*Portanto, se o contribuinte não exerceu o seu direito no momento e na forma que deveria, não cabe inculpar a Administração por sua desatenção. O Decreto nº 70.235/1972 (PAF) estabelece que a manifestação de inconformidade deve conter os argumentos e provas necessários para a demonstração do que se alega, nos seguintes termos:*

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

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

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

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito;*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (grifado)*

*Fica claro pelo texto legal que a recorrente deveria ter produzido as provas quando apresentou sua impugnação/manifestação de inconformidade.*

*No que tange à reclamação pela ausência de diligência, deve ser esclarecido que se trata de procedimento facultativo, disponível para o julgador quando há dúvida substancial, que deve ser sanada para que seja possível a tomada de decisão, nos termos do que dispõe o PAF em seu art. 18, in verbis:*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (grifado)*

*Segundo se depreende do voto do Acórdão da DRJ, não houve qualquer incerteza que justificasse a determinação de ofício de realização de diligência. Como, de sua parte, o contribuinte também não solicitou o procedimento, possibilidade prevista no PAF, não cabe reclamar do julgador que entendeu existirem elementos suficientes para a decisão e assim a proferiu.*

*Cabem ainda algumas considerações sobre o PER/Dcomp e o despacho decisório. A declaração de compensação (Per/Dcomp) que se analisa teve tratamento eletrônico, que consiste no cruzamento dos dados informados pelo contribuinte em suas declarações, em busca de se encontrar, ao menos, consistência e coerência nas informações, de modo a permitir o deferimento do pleito. Essa sistemática visa ao processamento rápido de um número expressivo de compensações, o que não se alcança com a análise manual. De se ressaltar que esse batimento de dados não é apto para verificar a fidedignidade contidos nas declarações, mas tão somente a coerência entre eles, de tal forma que o mínimo que se exige do contribuinte nesta fase é que preste a mesma informação em sua declaração de compensação e em sua DCTF.*

*Caso se constate divergência, a compensação é indeferida e o contribuinte tem a oportunidade de apresentar explicações e documentos que irão demonstrar o seu direito ao crédito. Portanto, ainda que a verificação eletrônica consista em um procedimento pré-estabelecido e limitado, de forma alguma o direito de argumentar, explicar ou se defender é reduzido ou retirado do contribuinte.*

*Faz-se necessário, ainda, o esclarecimento sobre o propósito e alcance de cada declaração, aspectos que a recorrente trata com impropriedade e tenta utilizar como forma de desacreditar as decisões.*

*A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) constitui confissão de dívida, instrumento hábil e suficiente para a cobrança administrativa, conforme dispõe o Decreto-Lei nº 2.124/1984, sendo enviada para inscrição na Dívida Ativa da União em caso de não liquidação dos débitos, e, por isso, é a declaração que a Receita Federal utiliza em suas verificações.*

*O Dacon, por sua vez, é mero demonstrativo da apuração das contribuições sociais, prestando-se a detalhar para a Receita Federal como o contribuinte encontrou o valor declarado em DCTF e auxiliar a fiscalização. O Dacon não tem o mesmo status jurídico da DCTF. Por esse motivo, o que consta no Dacon é indício de direito, mas não prova, não havendo qualquer mácula na fundamentação da decisão de primeira instância quando afirma que a retificação de Dacon, destituída de documentos que comprovem a redução do débito não faz prova do direito creditório.*

*(...)*

*Igualmente descabido é o argumento de que a DRJ teria ignorado as alegações e argumentos juntados pela recorrente, sem considerá-los em sua decisão. A leitura do voto é suficiente para demonstrar o que se afirma e, por isso, transcrevo a parte final do acórdão recorrido:*

*"No caso, o recorrente não comprova erro que possa alterar o fundamento do despacho decisório.*

*Na falta de comprovação do erro, a divergência entre os valores informados em Dacon e DCTF afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento do pedido de restituição ou da compensação.*

*Nesse ponto, cabe assinalar que a simples indicação de supostos valores corretos em Dacon retificador ou em demonstrativo integrante da manifestação de inconformidade não é suficiente para comprovar erro nas informações prestadas originalmente na DCTF, de forma a evidenciar a existência de pagamento indevido ou a maior no período considerado e atestar a certeza e liquidez do crédito."*

*(...)*

*Dessa maneira, concluo que não há vício nas decisões que integram este processo, pois estão fundamentadas, foram proferidas por autoridades competentes, os prazos e ciências foram respeitados, os argumentos e o único documento pertinente juntado à manifestação de inconformidade foi analisado. Ademais, e trata-se de aspecto elementar para a caracterização do cerceamento de defesa, pelo conteúdo das peças recursais, vê-se que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente o motivo da denegação do seu pedido.*

*Pelo o exposto, afasto a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.*

*Mérito*

*Tendo compreendido que a mera retificação do Dacon, desacompanhada de documentação que justificasse a redução do débito confessado, não era suficiente para demonstrar o direito, a recorrente traz aos autos provas documentais, pela primeira vez, na fase de recurso voluntário. E requer a sua apreciação, sem maiores considerações sobre o fato de fazê-lo intempestivamente.*

*Sobre esse ponto, então, irá residir o cerne deste julgamento.*

*A compensação somente pode ser concedida para créditos líquidos e certos, conforme estabelece o art. 170 do Código Tributário Nacional, e, como já mencionado, que a demonstração da certeza e liquidez nos casos de compensação é ônus que recai sobre o requerente.*

*Assim sendo, para que a Receita Federal autorize a compensação, deve a recorrente demonstrar de forma inequívoca seu crédito, por meio de alegações e provas, e o momento de fazê-lo é quando da apresentação da manifestação de inconformidade, em obediência ao Decreto nº 70.235/1972, que assim instituiu:*

*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 seu 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.*

*Conforme já abordado, no momento do despacho decisório havia informação discrepante sobre o real débito de Cofins, prestada pelo próprio contribuinte, que desconsiderou que a redução de débitos confessados em DCTF deveria estar amparada por documentos fiscais e contábeis, hábeis a comprová-la, como determina o art. 147 do CTN:*

*Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

*§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. (grifado)*

*Por esse motivo as instruções normativas da Receita Federal que disciplinavam o Dacon, já extinto, determinavam que a pessoa jurídica que retificasse esse Demonstrativo deveria também apresentar DCTF retificadora, confirmando a concepção de que o conteúdo do Dacon pode ser indício de direito, mas não faz prova.*

*É pacífico neste Colegiado que a ausência de retificação da DCTF pode ser superada pela comprovação do direito ao crédito por meio de documentos fiscais e contábeis hábeis e suficientes, mas a manifestação de inconformidade foi instruída apenas com a retificadora do Dacon, que não tem valor de prova, e agora foram juntadas algumas notas fiscais, por amostragem, insuficientes para cobrir a redução que débitos que se pretende, sem justificativa para a apresentação tardia dessa documentação.*

*Incontestável que a situação não se enquadra em nenhuma das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto e está configurada, por consequência, a preclusão temporal.*

*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 quando devido, 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. O que se configura inadmissível é a invocação da busca da verdade material com vistas a propiciar ao recorrente a oportunidade de suprir sua própria omissão em fase anterior, que é o que ocorre nestes autos.*

*Tal entendimento é o que prevalece atualmente em diversos colegiados no Carf. A ver os Acórdãos seguintes, todos proferidos em julgamentos realizados em 2018: nº 3201-003.476 do conselheiro Marcelo Vieira e nº 1302-002.731 do conselheiro Flávio Dias, representativos de decisões em Turmas Ordinárias de diferentes Seções de Julgamento, bem como o Acórdão nº 9303-007.555, do conselheiro Luiz Eduardo Santos, nº 9303-006.241, da conselheira Vanessa Ceconello, e nº 9303-007.334, do conselheiro Demes Brito, todos da 3ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

*Transcreve-se, a título complementar, as razões de decidir da conselheira relatora Vanessa Ceconello no Acórdão nº 9303-006.241, pela pertinência no presente caso:*

*"Esclareça-se não se estar privilegiando o formalismo exacerbado em detrimento do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal. Ocorre que não ficou demonstrada no caso em exame qualquer das hipóteses autorizadas do acolhimento das provas apresentadas somente na fase recursal, quais sejam: (a) impossibilidade de apresentação oportuna, por força maior; (b) sejam referentes a fato ou a direito supervenientes ou, ainda, (c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente veiculados nos autos.*

*Some-se aos fundamentos até aqui expendidos, que, conforme consignado no acórdão recorrido, mesmo sendo admitidos os documentos fiscais e contábeis trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário, não seriam suficientes para comprovar a certeza e a liquidez do indébito tributário. Por conseguinte, demandaria a reabertura da fase de instrução do processo para que a Contribuinte colacionasse aos autos outras provas complementares, as quais provavelmente estavam em seu poder quando da apresentação da manifestação de inconformidade, providência incabível, nesse caso, em sede de recurso.*

*Admitir-se-ia a análise de argumentos e provas novas se os mesmos tivessem sido apresentados com a manifestação de inconformidade e, somente no julgamento da mesma por meio de acórdão, tivessem sido considerados por insuficientes. Nessa hipótese, em prol da busca da verdade real dos fatos e demonstrando, a empresa, o intuito de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado, poder-se-ia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo.*

*Nesse diapasão, os argumentos e provas não trazidos em sede de manifestação de inconformidade, mas tão somente em sede de recurso voluntário e não comprovada a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, são considerados preclusos, não podendo ser analisados por este Conselho em sede recursal.*

*Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte."*

Processo nº 13888.906877/2012-61  
Acórdão n.º **3002-000.610**

**S3-C0T2**  
Fl. 1.217

---

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves