



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

**Processo n°** 15374.901138/2008-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3002-000.722 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 14 de maio de 2019  
**Matéria** RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR - COFINS  
**Recorrente** PORTUS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 29/11/2002

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.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade da decisão de primeira instância quando demonstrado nos autos que o Acórdão recorrido abordou todas as razões de defesa, ainda que de forma objetiva.

O julgador não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO PROBATÓRIO. MOMENTO PARA A APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

O sujeito passivo deve trazer aos autos todos os documentos aptos a provar suas alegações, em regra, no momento da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão. Admite-se a apresentação de provas em outro momento processual, além das hipóteses legalmente previstas, quando estas reforcem o valor probatório das provas já oportunamente apresentadas.

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

Data do fato gerador: 29/11/2002

**DILIGÊNCIA FISCAL. FINALIDADE.**

A diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Não visa, portanto, suprir a inércia probatória das partes.

**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. 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 rejeitar as preliminares suscitadas no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões votou pelas conclusões.

*(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 e Carlos Alberto da Silva Esteves.

## Relatório

O processo administrativo ora em análise trata do PER/DCOMP (fl. 03/07), transmitido em 10/12/2003, cujo crédito teria origem em recolhimento da COFINS efetuado a maior em 29/11/2002.

A compensação declarada foi parcialmente homologada, conforme despacho decisório (fl. 08), pelos seguintes motivos: "*A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP*".

Após ser intimada dessa decisão em 05/05/2008, a ora recorrente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade (fl. 11/30), na qual teceu comentários sobre seu direito à compensação, argüiu a nulidade do Despacho Decisório e asseverou que a não homologação decorreu da falta de retificação da DCTF, contudo, segundo ela, faria jus ao crédito pleiteado. Além dos documentos de identificação, não juntou provas ao processo.

Em seqüência, analisando as argumentações da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro II (DRJ/RJOII) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/04/2002 a 30/04/2002*

*NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL.  
OMISSÃO DE NORMA FUNDAMENTADORA.*

*Não se verificando erro no enquadramento legal ou omissão de norma fundamentadora, além de não se enquadrar nas hipóteses de nulidade previstas no Processo Administrativo Fiscal, também não enseja a nulidade da decisão administrativa por cerceamento do direito de defesa.*

*DIREITO CREDITÓRIO. Compete ao contribuinte trazer aos autos toda a documentação comprobatória de que efetivamente tenha efetuado pagamento indevido ou a maior de tributos.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 141/151), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando, preliminarmente, a



Por outro lado, também não se vislumbra a ocorrência de cerceamento dos Direitos de Defesa, do Contraditório e do Devido Processo Legal, tendo em vista que a recorrente foi validamente cientificada e pôde exercer amplamente sua defesa tanto em primeira, como em segunda instância.

Assim, o Despacho Decisório, mesmo que lavrado eletronicamente, que preenche os requisitos formais estipulados pela legislação de regência, encontra-se válido e eficaz, portanto, rejeito essa preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

## **2. Nulidade do Acórdão recorrido**

O sujeito passivo alegou que o Acórdão recorrido incorreu em nulidade absoluta por não ter analisado o mérito suscitado na Manifestação de Inconformidade, assim como pela incongruência de não considerar o Despacho Decisório nulo, mas asseverar que a contribuinte não apresentou provas de seu crédito, pois todas as provas já se encontrariam nos sistemas informatizados da Receita Federal.

Não há justeza nas afirmações da recorrente.. Diferentemente do alegado, da leitura da decisão vergastada, constata-se que o Colegiado *a quo* se pronunciou de forma adequada e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas pela recorrente na Manifestação de Inconformidade. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada e fundamentada.

Além disso, de acordo com a peça recursal ora em análise, a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão, em suma, a falta de provas da liquidez e certeza do crédito pleiteado. Tendo a recorrente, inclusive, apresentado as razões de sua discordância em relação a esta conclusão e juntando, agora, novos documentos, que, em tese, comprovariam seu crédito. Assim, tal fato contraria o alegado cerceamento dos Direitos à Ampla Defesa e ao Contraditório. O mero fato de a recorrente discordar dos referidos fundamentos, certamente, não representa circunstância idônea com vistas a conspurcar a legitimidade da decisão em apreço.

De qualquer forma, não se pode olvidar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o órgão de julgador deve analisar todas as razões de defesa suscitadas pela impugnante/manifestante, porém, sem a obrigatoriedade de rebater, um a um, todos argumentos aduzidos na peça defensiva, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas.

No mesmo sentido, tem se pronunciado a jurisprudência do STF, conforme se infere do enunciado da ementa do julgado, analisado sob regime de repercussão geral, que segue transcrito:

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam*

*fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.*  
4. *Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (BRASIL. STF. AI 791292 QORG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe149 DIVULG 12082010 PUBLIC 13082010 EMENT VOL0241006 PP01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113118).*

(grifo nosso)

Assim, com base nessas considerações, também rejeito essa preliminar argüida.

## **Mérito**

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 autor, 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, 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 nº 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.

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. 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 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, a ora recorrente restringiu-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito e não juntou nenhuma prova da sua liquidez e certeza. Assim procedendo, a contribuinte não demonstrou de forma robusta a existência do crédito e a justeza de sua pretensão.

Dessa forma, não a reparo a ser feito na decisão de primeira instância que considerou, corretamente, que o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do suposto crédito pleiteado, pois não apresentou material algum que se constituísse em um conjunto probatório no momento oportuno. Após a ciência dessa decisão, 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 não ser possível a aceitação de provas apresentadas somente em sede de Voluntário, tendo em vista que estas só poderiam ser validamente consideradas, caso reforçassem um conjunto probatório já presente nos autos. Fato que, como largamente demonstrado, não ocorre neste processo. Dessa forma, tal direito encontra-se fulminado pela preclusão, conforme o disposto no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235.

Assim sendo, não tomo conhecimento dos novos documentos apresentados.

Por fim, a recorrente protestou pela conversão do presente julgamento em diligência, a fim de averiguar a legitimidade do seu crédito.

Quanto a essa matéria, importa salientar que a diligência é determinada quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos ou providências. Não se trata, portanto, de medida tendente a suprir a falta de produção de provas por aquele que teria a obrigação de apresentá-las. A baixa do processo em diligência, então, é meramente uma possibilidade. Com efeito, não poderia ser diferente, pois deve sempre existir a liberdade para o julgador formar sua livre convicção motivada. Ademais, repise-se, a diligência não visa suprir a inércia probatória das partes. Por isso, rejeito tal pedido.

Processo nº 15374.901138/2008-12  
Acórdão n.º **3002-000.722**

**S3-C0T2**  
Fl. 244

---

Desse modo, por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves