



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.721807/2010-68
ACÓRDÃO	3002-003.812 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE VERDE EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre mudança de critério jurídico quando a decisão de primeira instância mantém o lançamento fiscal adotando o mesmo fundamento jurídico empregado pela fiscalização, qual seja, a falta de comprovação do direito creditório por parte do interessado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. MOMENTO DE PROVAR. IMPUGNAÇÃO.

O Código de Processo Civil (CPC), de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito, enquanto o art. 36 da Lei nº 9.784, de 29/01/99, impõe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. O art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 determina que as impugnações administrativas/manifestações de inconformidade devem trazer os elementos de prova.

ESCRITURAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS PARA FAZER PROVA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE.

A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

PROVAS DE DIREITO CREDITÓRIO. OMISSÃO DO INTERESSADO. DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A realização de diligência, no processo administrativo fiscal, não pode servir para suprir a omissão do interessado na apresentação de provas hábeis e idôneas do direito creditório que alega possuir.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Anselmo Messias Ferraz Alves (substituto integral), Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 03/14) referente divergências constatadas entre os valores escriturados na contabilidade e os declarados nas DCTF, para diversos fatos geradores da Contribuição para o PIS/Pasep, nos anos de 2006 a 2008.

Informou a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fls. 79/81) que, até a data do lançamento de ofício, “o sujeito passivo não apresentou justificativas, esclarecimentos ou qualquer manifestação sobre as divergências apuradas no cotejo contábil-fiscal relativamente aos períodos de apuração dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008”.

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 154/160), na qual, dentre outros argumentos e alegações, apontou que o Auditor-Fiscal teria cometido uma série de equívocos na apuração da contribuição, apresentando quadro demonstrativo do que seria uma amostragem destes erros (fls. 159), acompanhado de algumas explicações e de cópias do

Livro Razão (fls. 173 a 188), do qual teria extraído as informações. Por essa razão, requereu o reconhecimento da nulidade e da insubsistência do auto de infração.

Considerando que a contribuinte não foi exaustiva na indicação e na comprovação de todos os eventuais erros que o autuante teria cometido, a instância julgadora solicitou a realização de diligência para verificar a exatidão dos valores lançados, conforme Despacho de Diligência nº 2.721, de 16/11/2011 (fls. 195 e 196).

A diligência foi levada a efeito pelo mesmo Auditor-Fiscal que lavrou o Auto de Infração, o qual chegou às conclusões consignadas no Termo de Informação Fiscal às fls. 307 a 319.

Com base em esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo e confirmados na análise da sua escrituração contábil, a fiscalização verificou que parte do lançamento era improcedente, reduzindo muitos dos valores lançados, conforme planilha do Relatório da DRJ (fl. 412), com a concordância expressa do contribuinte, pelo que coube a respectiva exoneração, na forma detalhadamente fundamentada pela autoridade diligenciante.

Cientificado do resultado da diligência, a contribuinte insurgiu-se, porém (fls. 321 a 328), contra o não reconhecimento, dentre outros, de ajustes contábeis efetuados em 31/12/2009, a débito de PIS a Recolher e COFINS a Recolher e a crédito de Outras Receitas Operacionais, que teriam origem em reconhecimento extemporâneo de créditos do PIS e da COFINS, conforme notas fiscais constantes de uma mídia magnética (CD), os quais, apesar de escriturados em 31/12/2009, foram utilizados nos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008.

Não sendo encontrados nos autos elementos que permitissem verificar a exatidão dos valores escriturados em 31/12/2009, referentes ao registro extemporâneo de créditos da não-cumulatividade de aquisição de insumos, a autoridade julgadora determinou a conversão do julgamento em diligência novamente, para que fosse verificada a legitimidade dos alegados créditos, conforme Despacho de Diligência nº 3.152, de 05/07/2013 (fls. 341 a 345).

A segunda diligência foi realizada por outro Auditor-Fiscal, estando o histórico da mesma e as suas conclusões consignados no Relatório de Diligência às fls. 349 a 351, cuja conclusão foi a seguinte:

A Vale Verde não apresentou no curso da diligência a documentação, demonstrativos e memorial de cálculo que fundamentaram os lançamentos contábeis de ajustes indicados às fls. 326-327 do processo nº 10480.721807/2010-68 e fls. 342-343 do processo nº 10480.721810/2010-81. Em razão disso, não comprovou de forma inequívoca, a existência, a legitimidade e os valores dos eventuais créditos do PIS/ PASEP e COFINS por ela reclamados.

A autuada foi cientificada do resultado da segunda diligência tendo apresentado contestação (fls. 377 a 379), alegando, em síntese, que produziu todas as provas requeridas pela fiscalização para sanar a divergência apurada entre o valor escriturado e o valor declarado, requerendo que o auto de infração fosse julgado totalmente improcedente para reconhecer todos

os créditos extemporâneos aproveitados pela contribuinte nos exercícios de 2006, 2007 e 2008, inclusive aqueles escriturados em 31/12/2009, sob pena de mudar o critério jurídico da fiscalização e incorrer em nulidade do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Recife (PE) julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário, proferindo o Acórdão 11-50.819, da 2ª Turma da DRJ/REC, com a seguinte ementa (fls. 406/422):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO A PAGAR. DIFERENÇA A MAIOR, INJUSTIFICADA, DO VALOR CONTABILIZADO EM RELAÇÃO AO DECLARADO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Verificado, em procedimento fiscal, que o valor a pagar da contribuição confessado em DCTF é inferior ao registrado na escrituração contábil, cabe lançamento de ofício da diferença não justificada ou justificada pelo sujeito passivo sem fazer prova suficiente do que alega.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRAZO PARA UTILIZAÇÃO. CINCO ANOS. PROVA PASSÍVEL DE EXIGÊNCIA. DETALHAMENTO DOS DOCUMENTOS FISCAIS.

Os créditos da não-cumulatividade não aproveitados em determinado mês poderão sê-lo nos meses subseqüentes (§ 4º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), respeitado o prazo prescricional de cinco anos, sendo que a verificação da sua legitimidade pode vir a demandar a detalhada análise, item a item, dos documentos fiscais.

EQUÍVOCOS COMETIDOS NA CONTABILIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO EM DILIGÊNCIA. DESONERAÇÃO.

Confirmado, em procedimento de diligência determinado pela autoridade julgadora, que houve equívocos que refletiram na apuração do valor lançado de ofício, há que se desonerar a parcela correspondente da contribuição e seus consectários legais.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DILIGÊNCIAS. PROCEDIMENTOS FISCAIS. MPF e TDPF. MEROS CONTROLES ADMINISTRATIVOS.

As diligências, mesmo que determinadas de ofício pela autoridade julgadora, são procedimentos fiscais, que têm denominação diferente das fiscalizações por meras questões de controle administrativo. Também são somente para este controle que foram instituídos, tanto o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), como o atual Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), não podendo qualquer irregularidade a eles relativa implicar nulidade do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE RELATIVA.

A escrituração contábil faz prova tanto a favor como contra o sujeito passivo, estando os lançamentos nela registrados sujeitos a verificação com base nos documentos que lhes dariam sustentação, sendo que, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los (art. 195, do CTN)

ANÁLISES ADICIONAIS PARA VERIFICAÇÃO DE ALEGADO DIREITO CREDITÓRIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Novas verificações fiscais provocadas pelo próprio sujeito passivo, ao alegar deter direito creditório, em nada mudam o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, pois há tão somente, nesta parte, inversão do ônus probante, pois cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, conforme art. 36 da Lei nº 9.784/99.

TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

CUMPRIMENTOS DOS REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO PROCESSUAL. NULIDADE. AFASTAMENTO.

Tendo o Auto de Infração sido lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e o sujeito passivo tido oportunidade de exercer seu direito de defesa, sempre demonstrando ter plena ciência das infrações que lhe eram imputadas, afastadas estão as causas de nulidade previstas na legislação processual. (art. 59 do Decreto nº 70.235/72)

APRECIÇÃO DE ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. EXCEPCIONALIDADE.

Salvo em situações excepcionalíssimas, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do julgamento em 29/01/2016, a recorrente apresentou recurso voluntário em 26/02/2016, no qual alega em síntese:

- i) que, na segunda diligência, houve modificação do critério jurídico utilizado para instaurar a fiscalização, violando gravemente o art. 146 do CTN;
- ii) que trouxe aos autos todas as provas requeridas pela fiscalização, restando incontestavelmente comprovado que a divergência entre o valor escriturado e o valor declarado decorreu de aproveitamento de crédito; e
- iii) que, caso o CARF rejeite o fundamento de que houve mudança do critério jurídico da fiscalização, o que configuraria o dever da fiscalização em instaurar um novo procedimento fiscal, o que não aconteceu no caso em espécie, é lícito ao contribuinte requerer novas diligências para adequada instrução do processo administrativo, sob pena de enriquecimento ilícito do erário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator

1. Da competência para julgamento

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3. Preliminar

A recorrente alega que na segunda diligência houve modificação do critério jurídico utilizado para instaurar a fiscalização, ocorrendo grave violação do art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Isso porque, uma vez que a fiscalização foi aberta para apurar a diferença entre o valor escriturado no Livro Razão e o valor declarado em DCTF, consoante se observa das fls. 79/81, não poderia a diligência tentar apurar a existência e a legitimidade dos créditos tomados por ela.

Caso a RFB optasse por mudar o critério jurídico da fiscalização, a fim de investigar quais os créditos a que a contribuinte teria o direito de gozar, bem como se fazia jus a este ou aquele crédito, deveria instaurar um novo procedimento fiscal, tendo em vista que são duas fiscalizações diferentes, não devendo prevalecer, portanto, a decisão ora recorrida.

Argumenta que, caso assim não se entenda, o auto de infração será nulo de pleno direito, em decorrência da violação expressa ao princípio da boa-fé objetiva, já que constitui *venire contra factum proprium* da fiscalização e violação da legítima expectativa do contribuinte quanto à correção da autuação.

Pois bem. Entendo que não assiste razão à recorrente.

As hipóteses de nulidade do auto de infração estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim, as causas de nulidade do auto de infração são: a sua lavratura por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso presente, quem lavrou o auto de infração foi um Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e o sujeito passivo não teve só uma, mas três possibilidades de exercer seu direito de defesa, e sempre demonstrou ter plena ciência das infrações que lhe foram imputadas.

Assim, não se verifica a ocorrência de qualquer das hipóteses legais de nulidade.

Por sua vez, inexistente a necessidade de se instaurar um novo procedimento fiscal para verificar a documentação que daria sustentação a alguns lançamentos contábeis, em especial (e, em sua grande maioria) aqueles feitos em 31/12/2009 – que a contribuinte diz serem decorrentes da utilização de créditos extemporâneos da não-cumulatividade.

Na análise comparativa entre os valores escriturados e os declarados pode perfeitamente a autoridade fiscal descer a detalhes, pois nada o impede de fazer as verificações que considerar necessárias para bem embasar as suas conclusões. É o que diz claramente o CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

No presente caso, nem foi o Fisco que foi além, por vontade própria, do mero comparativo entre o escriturado e o declarado. Foi o próprio contribuinte que o provocou: **primeiro**, porque não justificou as diferenças encontradas durante a fiscalização propriamente dita, apesar de reiteradamente intimado para tal; e, **segundo**, por ter levado a autoridade julgadora a determinar, de ofício, a realização de diligências, por entender que faltavam elementos para a formação da sua convicção – especialmente por conta das alegações "exemplificativas" trazidas na impugnação.

Os procedimentos fiscais relativos aos tributos internos são, apenas para fins de controle administrativo, divididos em duas espécies: fiscalização e diligência. Em essência, são a mesma coisa, e devem respeitar, da mesma forma, os ditames da legislação que regula o Processo Administrativo Fiscal, tanto é que o CTN, em seu art. 196, fala em "*diligências de fiscalização*".

As chamadas "diligências", em princípio, prestam-se a colher informações para confronto com aquelas que já constam dos sistemas informatizados (como ocorre na análise das DIRPF, das DIPJ, das DCOMP), fazer circularizações nos clientes e/ou fornecedores e, em muitas das vezes, instruir processos nos quais instaurou-se um litígio, como ocorreu no presente caso.

As "fiscalizações", por sua vez, já nascem com a perspectiva de culminarem em um lançamento de ofício, mas nada impede que uma "diligência" leve a isso, sendo – repito, para mero controle administrativo – de praxe converter a "diligência" em "fiscalização" antes da lavratura do Auto de Infração.

Já uma diligência feita por determinação da autoridade julgadora não pode resultar, por si só, em um lançamento de ofício, em observância à vedação da *reformatio in pejus*. Mas, se no decurso da mesma forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar (se já não decorrido o prazo decadencial), devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada, nos termos do § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72:

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Invocar o art. 146 do CTN é totalmente descabido, pois não houve – nem se pretendeu, em momento algum, que houvesse –, mudança do critério jurídico no lançamento. O critério sempre foi “Escriturado Superior ao Declarado”.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 79/81) informa que *“Até a presente data, o sujeito passivo não apresentou justificativas, esclarecimentos ou qualquer manifestação sobre as divergências apuradas no cotejo contábil-fiscal relativamente aos períodos de apuração dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008”*.

Quando a recorrente trouxe como justificativa para as diferenças encontradas ajustes decorrentes de supostos direitos creditórios que detinha, o que houve, na realidade, foi somente a inversão, nesta parte, do ônus probante (que, em regra, é do Fisco, quando se trata de lançamentos de ofício, e o inverso, quando se trata de utilização de créditos), pois cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, conforme reza o art. 36 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 333, I do CPC/73 (vigente à época dos fatos), atual artigo 373, I, do CPC/2015.

Assim, não há que se falar em nulidade do auto de infração ou da decisão recorrida.

4. Mérito

A recorrente alega que trouxe aos autos todas as provas requeridas pela fiscalização, restando incontestavelmente comprovado que a divergência entre o valor escriturado e o valor declarado decorreu de aproveitamento de crédito.

Diz que são contraditórias a segunda diligência e a decisão recorrida, tendo em vista que mesmo acatando as alegações e os documentos da recorrente para exonerar as cobranças demonstradas no item 6 do relatório da decisão recorrida, não acolheram os mesmos argumentos e documentos para exonerar as demais cobranças.

Sem razão a recorrente neste ponto.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 79/81) informa que *“Até a presente data, o sujeito passivo não apresentou justificativas, esclarecimentos ou qualquer manifestação sobre as divergências apuradas no cotejo contábil-fiscal relativamente aos períodos de apuração dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008”*.

Na primeira diligência, a fiscalização verificou que parte do lançamento foi improcedente, reduzindo muitos dos valores lançados, conforme planilha ao final do Item 6 do Relatório da DRJ (fl. 412), com a concordância da recorrente.

Na segunda diligência, a fiscalização, naturalmente, direcionou o foco especificamente para os lançamentos que ainda restaram contestados pelo sujeito passivo, ao manifestar-se sobre os resultados da primeira.

Atendendo aos ditames do órgão julgador, o diligenciante não só intimou a recorrente a apresentar os arquivos contábeis e fiscais pertinentes, mas solicitou a documentação que lhes embasava, bem como que fosse elaborado demonstrativo analítico no qual estivessem sistematizadas as informações necessárias para que a análise fosse conclusiva, como prevê o Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda):

Da prova

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Contudo, conforme afirmou o Auditor-Fiscal, a recorrente *“não apresentou no curso da diligência a documentação, demonstrativos e memorial de cálculo que fundamentaram os lançamentos contábeis de ajustes indicados às fls. ... 326-327 ... Em razão disso, não comprovou de forma inequívoca, a existência, a legitimidade e os valores dos eventuais créditos do PIS/PASEP e CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS por ela reclamados”*.

Os registros contábeis fazem prova tanto a favor como contra o contribuinte, mas não por si só. A documentação que lhes dá sustentação é que faz prova definitiva. Admitindo que os lançamentos feitos em 31/12/2009 são créditos extemporâneos da não cumulatividade, os elementos de prova estão inclusive mais presentes na escrituração fiscal, e não na contábil, na mais das vezes *“Nota Fiscal a Nota Fiscal”, “item a item”*.

E, se o próprio contribuinte apurou valores de créditos a que julga ter direito, por óbvio ele sabe como a eles chegou, sendo plenamente justificável que se peça que apresente a memória de cálculo.

Assim, assiste razão à fiscalização em manter o lançamento relativo à parcela que restou a ser verificada na segunda diligência, pois a autuada não comprovou, de forma inequívoca, a existência e a legitimidade dos valores dos eventuais créditos por ela reclamados.

Portanto, voto por negar provimento neste tópico.

5. Pedido de diligência

A recorrente requer a realização de novas diligências para adequada instrução do processo, sob pena de enriquecimento ilícito do erário, caso o CARF rejeite o fundamento de que houve mudança do critério jurídico da fiscalização, o que configuraria o dever da fiscalização em instaurar um novo procedimento fiscal, o que não teria acontecido no presente caso.

Entendo que a recorrente teve diversas oportunidades de instruir o processo: no curso da fiscalização; na apresentação da impugnação; e no curso das duas diligências determinadas pela autoridade julgadora de primeira instância.

No entanto, conforme restou consignado no acórdão recorrido, ela não comprovou, de forma inequívoca, a existência e a legitimidade dos valores dos eventuais créditos reclamados.

O art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental, qual seja, na apresentação da impugnação:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim, como a recorrente não logrou comprovar os créditos alegados no momento da impugnação, precluiu o direito de fazê-lo em outro momento processual.

A realização de diligência, no processo administrativo fiscal, não pode servir para suprir a omissão do interessado na apresentação de provas hábeis e idôneas do direito creditório que alega possuir.

Desse modo, voto por negar o pedido de realização de diligência.

6. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha