



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



**Processo nº** 10680.906738/2011-95  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3002-000.044 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de abril de 2019  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** MODERNA INDUSTRIA DE PLASTICO E MOVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem analise a documentação acostada pelo contribuinte aos autos, inclusive aquela acostada por meio do seu Recurso Voluntário, manifestando-se acerca da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado. Vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves (relator), que rejeitou a proposta de diligência e votou por negar provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Redatora designada

Participaram do presente 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. 17/21), transmitido em 15/03/2007, cujo crédito teria origem em recolhimento do IPI efetuado a maior.

A compensação declarada não foi homologada, conforme despacho decisório (fl. 3), 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".

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-000.044 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10680.906738/2011-95

Após ser intimada da decisão, a ora recorrente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade (fl. 2), na qual informou possuir o crédito pleiteado e juntou a DCTF retificadora, referente ao mês de julho de 2006, para comprová-lo.

Em seqüência, analisando as argumentações da contribuinte e os documentos juntados, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 14/08/2006

RESTITUIÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária.

Manifestação de Inconformidade

Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada dessa decisão em 20/05/2014, conforme Aviso de Recebimento (fl. 42), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 44/45) em 26/05/2014, no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando ser detentora do crédito pleiteado e juntando novos documentos.

É o relatório, em síntese.

## **Voto Vencido**

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 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.

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.044 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10680.906738/2011-95

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 possui; (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.

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.044 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10680.906738/2011-95

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

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.044 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10680.906738/2011-95

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.

A decisão de primeira instância considerou, corretamente, que o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do suposto crédito pleiteado, pois o material apresentado não se constituía em um conjunto probatório. 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.

Dessa maneira, quanto ao suposto crédito, a recorrente não se desincumbiu do ônus de prová-lo, seja por seus erros anteriores ao Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas válidas da sua liquidez e certeza no momento apropriado.

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.044 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10680.906738/2011-95

Desse modo, 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

## **Voto Vencedor**

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Redatora designada:

Em que pese a detalhada fundamentação acima exposta, ousou discordar da conclusão a que chegou o ilustre Relator. Isso porque, entendo que não restou configurada a preclusão no caso concreto aqui analisado. É o que será devidamente demonstrado em sucessivo.

Em princípio, é importante registrar que não há divergência com o Relator no que tange ao ônus probatório no presente caso, o qual incumbe ao Recorrente, visto tratar-se de PER/DCOMP. Nesse contexto, cumpre ao contribuinte trazer aos autos os elementos probatórios necessários e suficientes à comprovação do direito creditório pleiteado.

Considerando tal premissa, cumpre, então, analisar se o Recorrente se desincumbiu deste ônus, e se restou ou não configurada a preclusão quanto à matéria probatória, nos termos em que constou do voto do Relator.

Consoante se extrai dos autos, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade por meio da qual esclareceu que teria recolhido em 14/08/2006 a importância de R\$ 130.074,62, quando deveria ter sido recolhido o valor de R\$ 128.396,05. No intuito de comprovar o que alega, informou que a sua DCTF fora retificada, para que as informações ali dispostas encontrassem consonância com a DIPJ apresentada, tendo anexado aos autos, nesta oportunidade, os seguintes documentos: cópia do termo de ciência da notificação, cópia da guia de recolhimento com o pagamento a maior, cópia da DCTF retificadora.

A DRJ, então, corretamente, entendeu que tais documentos não seriam suficientes à comprovação da certeza e liquidez do direito creditório pleiteado, razão pela qual julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada. Concordo com a decisão da DRJ sobre o tema, visto que os documentos apresentados com a manifestação de inconformidade, de fato, não são suficientes à comprovação do direito creditório pleiteado.

Acontece que o Recorrente, registrando que, quando do protocolo da manifestação de inconformidade havia recebido orientação no sentido de que fossem anexados aos autos o comprovante de recolhimento e a DCTF retificadora, trouxe aos autos por meio do seu Recurso Voluntário os seguintes documentos adicionais: cópia da apuração do IPI (julho de 2006), cópia da escrituração da apuração do IPI (livro diário n.º 46 de 31/07/2006 – lançamento n.º 14979); cópia parcial da DIPJ 2007, ano base 2006, entregue em 13/06/2007, onde consta o detalhamento do débito (julho de 2006), cópia dos acórdãos n.º 14-49.700, 14-49.701 e 14-49.702.

Entendo que tais documentos deverão ser conhecidos por este Colegiado, visto que apresentados em complementação aos esclarecimentos trazidos desde a sua manifestação de inconformidade e à documentação ali acostada, diante das razões postas no acórdão recorrido.

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.044 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10680.906738/2011-95

Sendo assim, a juntada desta documentação aos autos quando da interposição do Recurso Voluntário, a meu ver, encontra respaldo na alínea c do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

§ 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 n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

c) **destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.** (Grifos apostos)

E, por entender, ao menos à primeira vista, que a documentação trazida pelo Recorrente aos autos possui o condão de comprovar o direito creditório pleiteado, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem analise a documentação acostada pelo contribuinte aos autos, inclusive aquela acostada por meio do seu Recurso Voluntário, manifestando-se acerca da certeza e liquidez do crédito em referência.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Redatora designada