



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10840.904649/2012-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.293 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2020  
**Recorrente** DECORASIA DECORAÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 23/04/2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. 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.

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.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Data do fato gerador: 23/04/2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. 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 voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência, vencidas as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa (relatora) e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Sabrina Coutinho Barbosa (relatora), que lhe deram provimento parcial reconhecendo o direito ao crédito pela Recorrente, todavia sujeito a análise e confirmação dos valores pela unidade de origem. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Larissa Nunes Girard (Presidente) e Sabrina Coutinho Barbosa.

## **Relatório**

Originalmente, trata-se de pedido de compensação transmitido pela Recorrente em razão de pagamento indevido/a maior de IPI formalizado por meio do PER/DCOMP nº 07646.84723.160112.1.3.04-1575 que, por sua vez, não fora homologado pela Administração Fiscal ante a inexistência do crédito declarado, conforme consubstanciado no Despacho Decisório de fl. 7 dos autos.

Citada, a ora Recorrente apresentou impugnação arguindo “ [...] o Darf estava declarado na DCTF referência março de 2010 e na DIPJ exercício 2011 - ano calendário 2010, indevidamente, por esse motivo a Receita Federal não reconheceu o crédito. Mediante o exposto procedemos a retificação das declarações: DCTF e a DIPJ, citadas acima.”.

Para tanto juntou cópias do Darf para 23/04/2010, DIPJ exercício 2011 e DCTF de março/2010, os dois últimos retificadores.

Ato seguinte, a 2ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, porque não apresentados elementos a demonstrar a certeza e liquidez do crédito requerido, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 23/04/2010

ÔNUS DA PROVA.

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

Ciente da manutenção do crédito tributário lançado em seu desfavor mediante AR datado de 22/10/2013, a Recorrente protocolou recurso administrativo voluntário, repisando os argumentos deduzidos em sua defesa preliminar e, na fase recursal, atendendo aos termos do acórdão recorrido, juntou documentação complementar, sendo os seguintes: cópia do acórdão recorrido, cópia do DARF que originou o crédito, PER/DCOMP, impugnação ao despacho decisório, DCTF retificadora, DIPJ de 2011 retificador e o Livro de Registro de Apuração do IPI.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário atende e preenche todos os requisitos formais de admissibilidade previsto em Lei e no RICARF, portanto, dele conheço.

A decisão recorrida que negou provimento a manifestação de inconformidade da Recorrente se deu pela ausência de provas que demonstrassem a existência do crédito solicitado, como por exemplo o Livro de Registro de Apuração do IPI. Com devida *venia*, replico:

Na presente lide constou, nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que os valores recolhidos no indigitado DARF já foram utilizados para quitar outros débitos, Regularmente cientificado, o interessado transmite uma DCTF retificadora e alega ter saneado a causa do Despacho Denegatório.

[omissis];

Contudo, a simples retificação da DCTF não atende ao disposto no art. 36 da Lei nº 9784/99, ou seja, a manifestação do interessado não traz qualquer prova ou indício que permita comprovar o alegado recolhimento indevido, o que justificaria a retificação da DCTF.

[omissis];

Por conseguinte, não basta apenas harmonizar o pedido de restituição com uma DCTF retificadora sem demonstrar a efetiva existência de crédito líquido e certo, ou seja, é necessário provar que realmente ocorreu um pagamento indevido, ou maior que o devido, ao teor do já citado art. 36 da Lei nº 9784/99.

Tampouco a página da DIPJ apresentada socorre o interessado, na medida que está desacompanhada do Livro de Registro e Apuração do IPI correspondente.

Na fase recursal a Recorrente reitera a matéria de defesa trazida em manifestação de inconformidade e junta a peça, especialmente, o Livro de Registro de Apuração do IPI, como mencionado no acórdão recorrido.

Dito isso, o cerne da questão gira em torno da apresentação de provas pelo contribuinte no curso do procedimento administrativo, *in casu*, trazido pela Recorrente na fase recursal.

Inicialmente, destaco que a decisão recorrida atende as regras impostas pela legislação, não incorrendo em violação a nenhum direito da Recorrente, visto que a apreciação prévia e homologação do pedido de ressarcimento/compensatório é feito de forma eletrônica a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte (ora Recorrente).

Assim, ante ao equívoco nos dados lançados em DIPJ e DCTF, por bem o sistema negou o ressarcimento/compensação e, tendo a Recorrente retificado esses documentos, cabia a ela na manifestação de inconformidade, além das declarações retificadas, ter trazido elementos para cotejar com os mesmos. Logo, ausentes elementos satisfatórios para a comprovação do crédito requerido pela Recorrente no Per/Dcomp, após retificações da DIPJ e da DCTF, passível de negativa o seu pleito pelo Juízo *a quo*.

Por outro lado, tendo a decisão se embasado na ausência do Livro de Registro de Apuração do IPI para que fosse possível certificar as informações retificadas nos referidos documentos fiscais, de pronto a Recorrente cuidou de fornecer no recurso administrativo voluntário o citado documento a fim de comprovar, em definitivo, a idoneidade dos novos dados lançados em DIPJ e DCTF.

Pois bem, estar-se diante de admissão de provas pela Recorrente na fase recursal.

No que toca ao ônus do contribuinte interessado de provar os fatos alegados, resta incontroverso, estando previsto expressamente no Código de Processo Civil e no Decreto nº 7.574/2011, a saber:

**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.

---

**Art. 28.** Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).

No caso de retificação de documento fiscal, o CTN é exato ao exigir prova contábil e fiscal, em ato posterior:

Art. 147. [omissis].

§ 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.

Destaco, ainda, que eventual retificação é possível, inclusive, eventual realização de diligência pela autoridade fiscal ou julgadora, segundo Parecer Normativo COSIT n.º 2/2015.

Segundo a legislação vigente, a oportunidade do contribuinte de apresentar os documentos contábil e fiscal é na impugnação/manifestação de inconformidade, segundo previsão contida nos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 7.574/2011, sujeitando-se a juntada extemporânea, a preclusão, exceto nos casos elencados no parágrafo 4º, do Art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972<sup>1</sup>, *in verbis*:

§ 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. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

De outro lado, temos a Lei n.º 9.784/99 que regula o processo administrativo, dispondo, dentre outros, como direito do administrado a juntada de documentos e alegações até a tomada de decisão administrativa, cabendo ao órgão julgador eventual recusa devido a apresentação tardia da prova pelo contribuinte, desde que ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias, o qual transcrevo:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

---

<sup>1</sup> 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; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

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. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 2ª Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Interpretando os dispositivos supra transcritos, conclui-se ser possível *a posteriori* a juntada de provas em momento processual que não na manifestação de inconformidade/impugnação, tão somente, em reverência a busca pela verdade (Princípio da Verdade Material).

Feito esse introito adentro ao mérito da questão.

Sobre a possibilidade de juntada de provas após decisão de primeira instância, em casos análogos, já externei o meu posicionamento quanto a possibilidade de aceite de provas no curso da discussão do processo até que proferido decisão em última instância por respeito aos Princípios Basilares do Direito como o Da Ampla Defesa e Do Contraditório, da Verdade Material, assim como a manutenção da economia processual e do formalismo moderado.

Isso porque, ao meu ver apesar de incompleto o documentário pela Recorrente na manifestação de inconformidade, a DIPJ retificada apresentada com os DARF's, demonstra a boa fé da Recorrente em tentar demonstrar o seu direito ao crédito, como também que a DIPJ pressupõe a existência do direito.

Ademais, assim que ciente da necessidade de complementação, a Recorrente teve o cuidado de apresentar aquilo que requerido no acórdão recorrido.

Ora, bem se sabe que a prova documental é indispensável, sendo ônus do contribuinte a sua guarda e a sua exposição como prova de um crédito existente, porque os documentos contábil e fiscal que guardam a relação obrigacional entre contribuinte e fisco quanto ao cumprimento das obrigações principal e acessória.

Portanto os documentos contábil e fiscal que demonstrarão a veracidade dos fatos deduzidos pelo contribuinte.

No caso em tela, estamos diante de pedido de ressarcimento/compensação, que decorre de ato exclusivo do contribuinte, sujeito a homologação pela autoridade fiscal que, tão somente, analisa os dados declarados pela Recorrente confrontando com os documentos por ela apresentados, logo o não aceite de novos documentos por ela trazidos não pode ser visto como sanção, porque a verdade material deve se sobrepor ao formalismo.

Se o contribuinte comete erro no pedido originário, é perfeitamente possível a sua retificação, dentro do prazo legal, até porque o seu direito ao crédito não nasceu com o pedido, mas sim com o pagamento indevido ou a maior (art. 165 do CTN).

Portanto, a retificação da documentação fiscal foi trazida e justificada pela Recorrente ainda na manifestação de inconformidade, iniciando nessa fase o seu ônus probatório, a teor dos artigos 373 do CPC e 28 do Decreto nº 7.574/2011.

Nesse contexto, aceitar o documento trazido pela Recorrente no recurso interposto vai ao encontro com o meu posicionamento em relação a possibilidade de dilação probatória, ao relativizar a aplicação da Verdade Material, porquanto ao afastar a preclusão de inserção de novas provas na fase recursal regra trazida nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972 em favor do contribuinte, restam protegidos Princípios Basilares do Direito como o Da Ampla Defesa e Do Contraditório, da Legalidade, assim como a manutenção da economia processual e do formalismo moderado.

Isso porque, destaco, há que ser verificado à luz do §4º do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972 o arcabouço probatório juntado pelo contribuinte no curso do processo, porque sendo necessário a elucidar à resolução da lide, é possível o seu conhecimento e, conseqüentemente ser afastada a preclusão, posição, inclusive, já esposada pela ex-Conselheira Andréa Medrado Darzé em seu texto sobre *Preclusão da prova no processo administrativo Tributário: um falso problema*.

Ademais, como já dito, o rol do §4º do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972 não é absoluto, em razão da possibilidade de serem apreciados todos os documentos colacionados ao longo do procedimento administrativo pelo contribuinte até que julgado em última instância, cujo regra possui espeque nos §§ 5º e 6º do mesmo diploma legal:

Art. 16. [omissis]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, **se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância**. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Interpretando todo o artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972, em especial os §§ 5º e 6º, paira a dúvida, se de um lado é admissível ao contribuinte em qualquer fase do processo apresentar provas que demonstrem, em definitivo, o direito arguido, de outro lado, porque não pode o julgador aceitá-lo em qualquer fase até a tomada de decisão, sobretudo se o documento, mesmo que extemporâneo, se mostra vital a provar a certeza e liquidez do crédito lançado pelo contribuinte?

Desta sorte, o aceite das provas trazidas pela Recorrente em sua peça recursal, que traduzem a ausência mencionada no acórdão recorrido, se mostra perfeitamente possível ante ao formalismo moderado e a busca pela verdade.

Sobre o tema, cito decisão da 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção deste CARF que decidiu pela realização de diligência pela DRJ de Origem para examinar os documentos juntados pela contribuinte na fase recursal, com *venia* reproduzo o voto condutor no acórdão no processo 10880.916392/2008-81:

[...] omissis;

Compulsando se os autos verifica se que o pedido de compensação do recorrente foi indeferido, por meio de despacho decisório eletrônico, número de rastreamento 783788361, em decorrência da inexistência de crédito.

O acórdão recorrido, corretamente, manteve o indeferimento do pedido de compensação sob o argumento de o interessado não haver apresentado qualquer elemento contábil-fiscal que demonstrasse o alegado pagamento a maior ou indevido e, deste modo, não ter comprovado a liquidez e certeza do crédito informado na DComp em questão.

Portanto, o fundamento da decisão recorrida foi a falta de apresentação de documentação probante satisfatória (escrituração contábil/fiscal) que corroborasse as informações apresentadas, notadamente, na DCTF retificadora.

O interessado, quando da apresentação do recurso voluntário, aduz que "não se conformando com o Acórdão 1642.311 11ª Turma da DRJ/SP1 Processo 10880.916.392/200881 vêm, respeitosamente, no prazo legal, esclarecer e comprovar com documentos legais, por meio da apresentação da escrituração contábil do período, lançamento Diário, o Razão, parte da DIPJ ano calendário 2003, a planilha de cálculo da COFINS do período em discussão e a planilha de demonstração de pagamentos e compensações dos impostos, demonstrando a origem do crédito para as compensações na DCOMP n.º 37372.96035.130204.1.3.045085" e que no seu entender é suficiente para a solução do litígio DF para compensação dos débitos informados no respectivo Per/Dcomp.

Pois bem, é certo que é condição indispensável à compensação de tributos a liquidez e certeza do crédito, nos termos do que dispõe o art. 170A da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional CTN),

sendo, portanto, necessária a comprovação efetiva da existência desses supostos créditos, o que pode ser demonstrado com base na análise da documentação contábil-fiscal do contribuinte.

Deste modo, com vista a propiciar a mais ampla oportunidade para o recorrente esclarecer e comprovar os fatos alegados, em atendimento aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, sou da opinião que o presente julgamento deve ser convertido em diligência, por entender que a documentação carreada aos autos, juntamente com o recurso voluntário apresentado, sinaliza com a possibilidade de acerto quanto ao correto valor do indébito de Cofins, e, com isto, o reconhecimento da extinção do débito tributário objeto da compensação, nos termos do inciso II do artigo 156 do CTN.

Motivado o acolhimento das provas trazidas no recurso voluntário, constato que o crédito oriundo do DARF datado de 23/04/2010, assim como citado no DDE, foi utilizado para outros pagamentos, além daquele requerido no PER/DCOMP ora analisado, a saber:

| <b>Nº PER/DCOMP</b>            | <b>Nº PROCESSO ADMINISTRATIVO</b> | <b>VALOR DO DÉBITO (R\$)</b> |
|--------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|
| 07646.84723.160112.1.3.04-1575 | 10840-904.649/2012-13             | 10.207,85                    |
| 09492.22933-311011.1.3.04-5088 | 10840-904.647/2012-16             | 19.574,34                    |
| 30484.31712.210911.1.3.04-1310 | 10840-904.645/2012-27             | 317,06                       |
| 13919.38531.311011.1.3.04-1011 | 10840-904.648/2012-61             | 3.854,09                     |
| 38323.89366.311011.1.3.04-5603 | 10840-904.646/2012-71             | 278,11                       |

Veja que o crédito suscitado é *aquém* aos pagos através de compensação.

Ao todo o exposto, voto no sentido de converter o feito em diligência para que sejam os autos remetidos a Delegacia de Origem e que seja apreciado o documentário apresentado pela Recorrente na presente fase e, sendo necessário, seja a Recorrente intimada para esclarecimentos e juntada de documentação complementar em respeito ao contraditório e a ampla defesa, bem como a busca pela verdade.

Se vencida na diligência proposta, deve ser o pleito da Recorrente julgado procedente, como será demonstrado.

Primeiramente, sabe-se que o ressarcimento/compensação de crédito declarado em PER/DCOMP é possível, até mesmo, sem a retificação da DCTF, com base no art. 165 do CTN, ao não condicionar o direito à compensação e restituição pelo contribuinte ao cumprimento de certos requisitos formais:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

Em paralelo, a existência ou não de valor líquido, certo e exigível é condição essencial para o creditamento/compensação previsto em lei, cito:

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. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

Pois bem, os documentos trazidos pela Recorrente em sede recursal demonstram que, por um equívoco, houve o pagamento do débito de IPI, quando na verdade, inexistia, tendo os documentos fiscais sido retificados dentro do prazo legal.

Isso porque para o período de março de 2010 não havia valor a ser pago de IPI, mas, sim, crédito a ser utilizado nos períodos subsequentes, conforme se depreende pela leitura do Livro RAIPI.

Aliás, como vastamente relatado, o Darf no valor de R\$ 29.245,48 que originou o crédito foi usado para pagamento de outros débitos, também objetos de pedidos de ressarcimento e compensação, conforme demonstrado na planilha acima.

Desta feita, deve ser homologada em parte a presente compensação até o limite do crédito a ser apurado pela Unidade de Origem, após apreciação dos PER/DCOMP's 09492.22933-311011.1.3.04-5088, 30484.31712.210911.1.3.04-1310, 13919.38531.311011.1.3.04-1011 e 38323.89366.311011.1.3.04-5603.

Nesse contexto, voto no sentido de conhecer o recurso voluntário da Recorrente e dar-lhe parcial provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.

Fl. 10 do Acórdão n.º 3002-001.293 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10840.904649/2012-13

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves – Redator designado.

Em que pese o voto proferido pela eminente Relatora, *data venia*, dirijo quanto a necessidade, possibilidade e conveniência de realização de diligência no caso sob análise e, por conseguinte, da sua avaliação meritosa.

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 réu, 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 citados, 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 vicissitudes 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. Porém, 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 se 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 a juntar documentos que não tinham o condão de embasar suas alegações. Assim procedendo, a contribuinte não demonstrou de forma robusta a existência do crédito e a justeza de sua pretensão. Em realidade, considerando-se a natureza dos documentos apresentados, estes não se caracterizam como prova, logo, há que se reconhecer que nenhum conjunto probatório foi anexado à Manifestação de Inconformidade.

Dessa forma, não há 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.

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 mínimo 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 70.235/72.

Assim sendo, não tomo conhecimento dos novos documentos apresentados.

Por fim, quanto à proposta de realização de diligência formulada pela relatora, importa esclarecer 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 no momento devido.

Por consequência, rejeito a proposta de diligência formulada pela relatora.

Dessa forma, sem que tenham sido carreadas aos autos, no momento oportuno, provas que deem sustentação aos argumentos apresentados, entendo não assistir razão à interessada e concludo pela manutenção da decisão da instância *a quo*, tendo em vista a contribuinte não ter se desincumbido de seu ônus probatório.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves