Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10880.694329/2009-60

Processo nº	10880.694329/2009-60
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-011.270 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de junho de 2021
Recorrente	DHL LOGISTICS (BRAZIL) LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. RETIFICAÇÃO.

A retificação da DCTF, por si só, não se presta para solidificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte, sendo indispensável a apresentação de provas idôneas, como demonstrativos contábeis e documentos fiscais, que demonstrem a existência do crédito, esta é a regra estabelecida pelo §1º do art. 147 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Data do Evento:	Percentual:
Grupo de Tributo:	Data de Arrecadação:
Valor Original do Crédito Inicial	102.255,90
Crédito Original na Data da Transmissão	42.764,29
Selic Acumulada	1,00%
Crédito Atualizado	43.191,93
Total dos débitos desta DCOMP	42.898,54
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP	42.473,80
Saldo do Crédito Original	290,49

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

> Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 06/09), em que a interessada pretende compensar débito tributário com crédito decorrente de pagamento supostamente feito a maior, relativo à Contribuição para o PIS/Pasep do período de apuração de 30/11/2008, ocorrido em 24/12/2008.
>
> De acordo com o Despacho Decisório de fl. 01, o alegado crédito já havia sido utilizado pela contribuinte para a quitação de outro débito, não restando, portanto, valor disponível para a compensação do débito indicado no PER/DCOMP. Dessa forma, não foi homologada a compensação declarada.
>
> Ciente dessa decisão, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 11/20), na qual alega, em síntese, que:
>
> o princípio da verdade material, conquanto decorrente do princípio da legalidade, consiste no reconhecimento pela Administração Pública da veracidade dos fatos, com a utilização dos mais diversos meios de prova, ainda que esta verdade não esteja materializada, por exemplo, nas obrigações acessórias do contribuinte.
>
> além de analisar as provas juntadas pelas partes no processo administrativo tributário, o Fisco também tem o dever de buscar elementos que comprovem o que realmcntc ocorreu, ou seja, o Fisco não pode desprezar a realidade dos fatos.
>
> no caso, a DCTF entregue pelo contribuinte não condiz com a realidade fática, pois a Contribuição para o PIS/Pasep relativa a 30/11/2008 foi menor do que a paga, como consta da DCTF retifícadora transmitida em 30/11/2009.
>
> dado que o crédito é suficiente para homologar a compensação, deve ser cancelada a exigência constante do despacho decisório, juntamente com os juros moratórios.
>
> a interessada pleiteia a reforma do despacho decisório. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos para demonstrar a veracidade dos fatos alegados, em especial a prova pericial. Requer que as intimações sejam feitas em nome da empresa no endereço constante de sua manifestação de inconformidade.

Em 28 de setembro de 2011, através do **Acórdão n° 16-33.941**, a 6ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo I/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 06 de fevereiro de 2012, e-folhas 214.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 02 de março de 2012, de e-folhas 131 à 142.

Foi alegado:

- Existência do direito creditório da Recorrente;

Documento nato-digital

- Esclarecimentos quanto à retificação na apuração do PIS referente a novembro de 2008;
- Comprovação do direito creditório da Recorrente e princípio da verdade material;
- Suspensão da exigibilidade dos valores compensados.

CONCLUSÃO E PEDIDO

A Recorrente tem como demonstrada a necessidade de reforma do v. acórdão recorrido, haja vista a comprovação da existência e suficiência do crédito em questão para quitar o débito de PIS objeto da DCOMP n° 24777.67556.270109.1.3.04-4860.

Diante disso, a Recorrente pleiteia seja DADO INTEGRAL PROVIMENTO a este Recurso Voluntário, para que seja reformado o v. acórdão recorrido, reconhecendo-se a existência e suficiência do crédito informado pela Recorrente, para o fim de homologar integralmente a compensação objeto da DCOMP n° 24777.67556.270109.1.3.04-4860, com a consequente extinção do débito de PIS compensado e o subsequente arquivamento dos autos deste processo administrativo.

A Recorrente protesta pela realização de sustentação oral perante esse Egrégio CARF, quando do julgamento deste Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud - Relator

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 06 de fevereiro de 2012, e-folhas 214.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 02 de março de 2012, de e-folhas 131.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Existência do direito creditório da Recorrente;
- Esclarecimentos quanto à retificação na apuração do PIS referente a novembro de 2008;

Documento nato-digital

- Comprovação do direito creditório da Recorrente e princípio da verdade material;
- Suspensão da exigibilidade dos valores compensados.

Passa-se à análise.

Em 27/01/2009, a Recorrente transmitiu à Receita Federal do Brasil (RFB) a Declaração de Compensação n° 24777.67556.270109.1.3.04-4860, para compensar débito mensal de Pis/Pasep do mês agosto de 2008.

A Recorrente efetuou recolhimento do Pis/Pasep de novembro de 2008, por meio de DARF, no valor de RS 393.115,25. Em função disso, alega a existência de crédito decorrente de pagamento a maior no valor de R$ 102.255,90.

O Despacho Decisório Eletrônico não homologou a Declaração de Compensação em razão de ter sido localizado um pagamento - a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP - que foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificada do r. despacho decisório, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade.

Por meio do acórdão n° **16-33.941**, a 6ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo I/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se pronuncia, folhas 06 e 07 daquele documento:

> A contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, argumenta que a DCTF que serviu de base para a análise retratada no despacho decisório em discussão estaria incorreta, pois a Contribuição para o PIS/Pasep efetivamente devida no período de apuração de 30/11/2008 era menor do que o valor ali declarado. Com vistas a corrigir o alegado erro, a contribuinte transmitiu, após a não homologação da compensação, a DCTF retificadora de fls. 55/81.
>
> Ainda que se admita a ocorrência de erros no preenchimento de declarações apresentadas pelos contribuintes à Administração Tributária, tal alegação só pode ser aceita mediante prova inequívoca do erro cometido.
>
> Nesse contexto, deve ser observado que, de acordo com o § 11 do art. 74 da Lei n- 9.430/2007, acima transcrito, são aplicadas às manifestações de inconformidade as mesmas regras do Processo Administrativo Fiscal, previstas no Decreto n- 70.235/1972.
>
> Os artigos 15 e 16 desse decreto exigem a apresentação das provas pelo contribuinte no momento da impugnação (no caso, a manifestação de inconformidade), precluindo o seu direito de apresentá-las em outro momento processual, a menos que ocorra uma das hipóteses previstas no seu § 4°:
>
> (...)
>
> Verifica-se, portanto, que a norma atribui à manifestante apresentar as provas sobre os fatos alegados perante a autoridade julgadora, com a finalidade de convencê-la de suas alegações.
>
> Deve ser destacado ainda que, tratando-se de situação constitutiva de direito, compete àquele que o alega o ônus de comprová-lo, a teor do art. 333, I, da Lei n° 5.869/1973 (Código de Processo Civil), assim redigido:
>
> *(...)*

Documento nato-digital

Logo, o ônus da prova é do contribuinte e não da Administração Pública.

No entanto, a manifestante requer, com indevido supedâneo no princípio da verdade material, que a Administração exerça seu mister, ou seja, investigue e conclua pela existência do crédito envolvido na DCOMP apresentada, quando, em matéria dc direito creditório, o ônus da prova, frise-se, recai a quem alega o direito.

Em outras palavras, não cabe à autoridade administrativa realizar diligências visando buscar provas, quando essa incumbência é da interessada, uma vez que o princípio da verdade material se coloca à disposição da Administração Pública no momento em que haja dúvidas sobre a realidade dos fatos alegados e demonstrados e não para produzir provas cuja competência é do contribuinte.

É alegado nos itens 21 a 29 do Recurso Voluntário:

Em outras palavras, a Recorrente aplica corretamente o regime de competência e reconhece a receita de serviços no mês em que se dá sua prestação, independentemente do momento em que ocorrerá a emissão da fatura respectiva.

Especificamente no que diz respeito ao mês de novembro de 2008, por um equívoco, determinadas receitas de serviços foram incluídas em duplicidade na base de cálculo do PIS. Tais receitas eram decorrentes de serviços prestados no mês anterior (outubro de 2008) e que, portanto, haviam sido oferecidas à tributação de acordo com o critério da competência, naquele mês em que ocorrera a efetiva prestação do serviço.

No entanto, as faturas referentes a estes serviços foram emitidas com vencimento para o mês novembro de 2008, justamente em razão dos prazos diferenciados que a Recorrente negocia com seus clientes. Por um equívoco, ao apurar o PIS devido no mês de novembro de 2008, considerou-se novamente estas receitas (que já haviam sido tributadas no mês anterior).

Constatado o erro, a Recorrente reviu sua apuração e reduziu o valor da base de cálculo do PIS para o mês de novembro de 2008, excluindo as receitas que haviam sido consideradas em duplicidade. Conforme planilhas anexas, elaboradas a partir dos lançamentos contábeis da Recorrente (doc. 8 e 9), o valor das "receitas de transporte" reconhecidas nesse mês foi reduzido de R$ 30.751.923,19 para R$ 24.537.183,58, em razão da exclusão dos valores já tributados no mês de outubro (doc. 10).

Corrigida a apuração, a Recorrente procedeu a retificação de suas declarações, saneando em definitivo o equívoco cometido, que não pode ser invocado como fundamento para negativa de seu direito creditório.

Em outras palavras, a Recorrente aplica corretamente o regime de competência e reconhece a receita de serviços no mês em que se dá sua prestação, independentemente do momento em que ocorrerá a emissão da fatura respectiva.

Especificamente no que diz respeito ao mês de novembro de 2008, por um equívoco, determinadas receitas de serviços foram incluídas em duplicidade na base de cálculo do PIS. Tais receitas eram decorrentes de serviços prestados no mês anterior (outubro de 2008) e que, portanto, haviam sido oferecidas à tributação de acordo com o critério da competência, naquele mês em que ocorrera a efetiva prestação do serviço.

No entanto, as faturas referentes a estes serviços foram emitidas com vencimento para o mês novembro de 2008, justamente em razão dos prazos diferenciados que a Recorrente negocia com seus clientes. Por um equívoco, ao apurar o PIS devido no mês de novembro de 2008, considerou-se novamente estas receitas (que já haviam sido tributadas no mês anterior).

Constatado o erro, a Recorrente reviu sua apuração e reduziu o valor da base de cálculo do PIS para o mês de novembro de 2008, excluindo as receitas que haviam sido consideradas em duplicidade. Conforme planilhas anexas, elaboradas a partir dos lançamentos contábeis da Recorrente (doc. 8 e 9), o valor das "receitas de transporte" reconhecidas nesse mês foi reduzido de R$ 30.751.923,19 para R$ 24.537.183,58, em razão da exclusão dos valores já tributados no mês de outubro (doc. 10).

Documento nato-digital

> **Corrigida a apuração, a Recorrente procedeu a retificação de suas declarações, saneando em definitivo o equívoco cometido, que não pode ser invocado como fundamento para negativa de seu direito creditório**.
>
> (Grifo e negrito nossos)

Para, às folhas 10 do Recurso Voluntário, apresentar a seguinte conclusão:

> O que efetivamente interessa em um processo como o presente é a realidade fática, uma vez que a Administração Pública está vinculada ao princípio da estrita legalidade e, portanto, só pode exigir tributo só houver plena subsunção da realidade fática à hipótese prevista pelo legislador. **Como se viu acima, erros de preenchimento de declaração não são suficientes para impedir o regular exercício de um direito creditório**.
>
> No caso concreto, **por imposição do princípio da verdade material**, era indispensável que o v. acórdão recorrido tivesse considerado as retificações oportunamente realizadas pela Recorrente, com base nas quais constataria, inequivocamente, o direito creditório que está em debate. Nas palavras de Alberto Xavier[3]:
>
> (...)
>
> Assim, não poderia o v. acórdão recorrido ter se limitado a confrontar o DARF pago pela Recorrente com as informações constantes em sua DCTF original, sem considerar as alterações providas posteriormente por oportunidade da retificação da declaração. A verdade material está espelhada na DCTF retificadora que, aliás, substitui integralmente e para todos os fins o documento retificado.

Junto à Manifestação de Inconformidade foram juntados os seguintes documentos:

- Doc.01 - Procuração e Documento de Identidade do Procurador;
- Doc.02 - Contrato Social;
- Doc.03 - Despacho Decisório da DRF n° 849869292;
- Doc.04 - DARF de COFINS de - R$ 393.115,25;
- Doc.05 - DCTF Retificadora de novembro de 2008 transmitida em 30/11/2009.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

> 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.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3° do art. 74 da Lei 9.430/1996:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita

Documento nato-digital

> Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.
>
> (...)
>
> § 3o Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1o:
>
> (...)
>
> VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;
>
> (Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Decaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- A retificação da DCTF/DACON

A retificação da DCTF/DACON para a apresentação do PER/DCOMP representa requisito meramente formal que não pode se sobrepor à verdade material, uma vez comprovada, por outros meios, a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Cumpre ressaltar, que a retificação das declarações pode ser feita antes ou depois do despacho decisório, pois o critério temporal é irrelevante para fins de conhecimento do crédito.

Ressalte-se, no entanto, que a retificação da DCTF, por si só, não se presta para solidificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte, sendo indispensável a apresentação de provas idôneas, como demonstrativos contábeis e documentos fiscais, que demonstrem a existência do crédito, esta é a regra estabelecida pelo §1º do art. 147 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, vale trazer à baila as conclusões do Parecer Normativo Cosit n° 2, de 28 de agosto de 2015, segundo o qual:

> Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.
>
> RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE.
>
> IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.
>
> As informações declaradas em DCTF - original ou retificadora - que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB n° 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o, fim de decidir sobre o indébito tributário.

Documento nato-digital

> Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas , pela INRFB n° 1.110, de 2010. (grifou-se) '

Neste sentido, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, no julgamento do processo 10909.900175/2008-12, manifestando o entendimento no acórdão n° 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, mesmo no caso de uma a retificação posterior ao Despacho Decisório, não haveria impedimentos para o deferimento do pedido quando acompanhada de provas documentais comprovando a erro cometido no preenchimento da declaração original, comparecendo nos autos com qualquer prova documental hábil a demonstrar o erro que cometera no preenchimento da DCTF (escrita contábil e fiscal):

> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004
>
> DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.
>
> A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.
>
> Recurso Especial do Contribuinte negado.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

> 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.
>
> § 1° Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.
>
> § 2° A decisão prevista no § 1o deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.
>
> § 3° A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:
>
> I. - recair sobre direito indisponível da parte;

Documento nato-digital

> II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.
>
> § 4° A convenção de que trata o § 3° pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

> No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)[1]

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n° 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

> ...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

- Das provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

---

[1] Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Documento nato-digital

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

> Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.
>
> Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC n° 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.
>
> No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa

Documento nato-digital

competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

> Instrução Normativa SRF n°210, de 30 de setembro de 2002:
>
> "Art. 4o A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e.fiscal, a exatidão das informações prestadas. "
>
> Instrução Normativa SRF n° 460, de 18 de outubro de 2004:
>
> "Art. 4° A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. "
>
> Instrução Normativa SRF N° 600, de 28 de dezembro de 2005:
>
> "Art. 4° A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."
>
> Instrução Normativa RFB n°900, de 30 de dezembro de 2008:
>
> "Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e.fiscal, a exatidão das informações prestadas. "
>
> Instrução Normativa RFB n° 1.300, de 20 de novembro de 2012:
>
> "Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."
>
> Instrução Normativa RFB n° 1.717, de 17 de julho de 2017:
>
> Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:
>
> - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
>
> - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

> "Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis,

Documento nato-digital

> segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 9°, § 1°). " (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

> "REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade. " [1° CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

> "Art. 195 - (omissis)
>
> 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."

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4° do Decreto- lei n.° 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

> "Art. 4°. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial."

E também as disposições do art. 37 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

> "Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. "

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

> Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

Documento nato-digital

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sidoexpressamente contestada pelo impugnante.

Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

> Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.
>
> Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.
>
> Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.
>
> Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.
>
> Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Documento nato-digital

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

> A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

– Da juntada de documento na fase recursal.

Por conseguinte, tem-se por incontroversa a decisão da DRJ na parte em que conclui que o contribuinte não logrou demonstrar a existência de crédito líquido e certo, ônus que a ele caberia em um pedido de compensação, como estabelecido na Lei n° 9.784/99, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

> Art.36. **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. 37 desta Lei. (grifou-se)

Em face do já exposto, tem-se a impossibilidade em se iniciar a produção de provas na fase do recurso voluntário.

Isso porque, como já abordado, resta incontroversa a obrigação do contribuinte demonstrar por documentação hábil e idônea, contábil e fiscal, a origem e liquidez do crédito pleiteado, o que no sentir desta Conselheira, não foi feito na manifestação de inconformidade, momento oportuno para que referidas alegações viessem aos autos.

A admissão da juntada de provas em sede recursal, **é exceção à regra** e apenas nos casos, em que:

1. o despacho é eletrônico e a Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno; ou
2. ter trazido qualquer demonstrativo COMPLEMENTAR, para dirimir questões referentes à documentos já apresentados na impugnação.

A **regra é a não admissão de produção probatória na fase recursal**, pois subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis:

1. caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo; e
2. caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria supressão de instância e, em ambos os casos, representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

Tratando-se de despacho decisório eletrônico que não homologa PER/DCOMP, no qual não é dada ao Contribuinte a possibilidade de estabelecer uma dialeticidade

Documento nato-digital

razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do Artigo 16 do D. 70.235/72, DESDE QUE em sua manifestação de Inconformidade a contribuinte traga:

1. argumentos objetivos acerca do motivo pelo qual entende que possui direito ao crédito; e
2. documentos que embasam os referidos argumentos e que tenham o condão de estabelecer, no julgador, uma "relativa certeza" acerca da probabilidade da veracidade dos argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, por exemplo planilhas e notas fiscais.

Fundamental salientar que para fins de estabelecer esta "relativa certeza" não se consideram documentos unilateralmente produzidos pelo próprio contribuinte, como DARF, PERD/COMP, e DCTF pois não servem como prova dos crédito.

A questão foi tratada de forma profunda pela Ilustre Conselheira Larissa Nunes Girard, no acórdão nº 3002.000.234, do qual peço vênia para adotar como minhas as razões de decidir, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, vejamos:

> Esta discussão deve adotar como ponto de partida, necessariamente, os parâmetros legais estabelecidos para o tema no Decreto nº 70.235, de 1972:
>
> > 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**;
> >
> > (...)
> >
> > § 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.
> >
> > § 5º **A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior**. (grifado)
>
> A apresentação da manifestação de inconformidade é momento crucial no processo administrativo fiscal. O que é trazido pelo sujeito passivo a título de razões e provas define a natureza e a extensão da controvérsia que, regra geral, só deveria alcançar este Conselho após a apreciação da matéria pela primeira instância. Ao admitir o início da produção de provas em fase de recurso voluntário, suprimimos o exame da matéria pelo colegiado a quo, de fato, uma supressão de instância, em desfavor do contraditório e do rito processual estabelecido no referido Decreto.
>
> Consoante os §§ 4º e 5º acima transcritos, preclui o direito do recorrente de fazer prova em momento posterior à apresentação da manifestação de inconformidade, exceto se demonstrada a impossibilidade de fazê-lo tempestivamente por motivo de força maior ou a existência de novos fatos ou razões, ocorridos ou trazidos aos autos após a juntada da manifestação. Ainda sobre a entrega extemporânea de documentos, dita o comando que tal solicitação deve ocorrer mediante petição fundamentada, na qual fique demonstrada a ocorrência de alguma das exceções.

Documento nato-digital

Pois bem, nenhuma das condições estabelecidas pelo Decreto se faz presente. Os documentos probatórios e o explicações detalhadas sobre o erro no cálculo da contribuição somente se deram a conhecer nesta fase, sem qualquer justificativa por sua apresentação tardia. Incontestável que a situação não se enquadra em nenhuma das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto. Por consequência, configurada está a preclusão temporal.

Há de se ponderar, todavia, que a ocorrência de determinadas especificidades permitiria ao julgador conhecer da prova apresentada intempestivamente, em prol da verdade material, que é um princípio caro ao processo administrativo fiscal, mas não absoluto, como muitas vezes se pretende. Deve o julgador procurar o equilíbrio com os demais princípios, em especial como os princípios da legalidade e do devido processo legal, principalmente porque se trata de afastar a aplicação de um dispositivo legal que determina expressamente a preclusão.

Para tanto, é requisito que o contribuinte tenha exercido seu papel de tentar demonstrar o direito quando devido, ou seja, na interposição da manifestação de inconformidade. Nesse contexto, as provas apresentadas com o recurso voluntário poderiam ser conhecidas com o objetivo de esclarecer um ponto obscuro, complementar uma demonstração já iniciada ou reforçar o valor do que foi anteriormente apresentado, algo próprio do desenvolvimento da marcha processual. O que se configura inadmissível é a invocação da busca da verdade material com vistas a propiciar ao recorrente a oportunidade de suprir sua própria omissão em fase anterior.

Tal entendimento, ao contrário do que afirma o contribuinte, é o que prevalece atualmente no Carf. A verse os Acórdãos nº 3201002.731 do conselheiro Winderley Pereira e nº 1302002.731 do conselheiro Flávio Dias, representativos de decisões em Turmas Ordinárias de diferentes Seções de Julgamento, bem como os Acórdãos nº 9303005.761 do conselheiro Andrada Natal, nº 9303006.241 da conselheira Vanessa Cecconello e nº 9303005.413 do conselheiro Demes Brito, todos da 3ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ressalta-se que as decisões citadas resultam de julgamentos realizados nos últimos doze meses e representam o entendimento atual do tema.

Para que não reste dúvida, transcreve-se, a título ilustrativo, as razões de decidir da conselheira relatora Vanessa Cecconello no Acórdão nº 9303006.241, em sessão de julgamento realizada em 25/01/2018:

> Esclareça-se não se estar privilegiando o formalismo exacerbado em detrimento do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal. Ocorre que não ficou demonstrada no caso em exame qualquer das hipóteses autorizadoras do acolhimento das provas apresentadas somente na fase recursal, quais sejam: (a) impossibilidade de apresentação oportuna, por força maior; (b) sejam referentes a fato ou a direito supervenientes ou, ainda, (c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente veiculados nos autos.
>
> Some-se aos fundamentos até aqui expendidos, que, conforme consignado no acórdão recorrido, mesmo sendo admitidos os documentos fiscais e contábeis trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário, não seriam suficientes para comprovar a certeza e a liquidez do indébito tributário. Por conseguinte, demandaria a reabertura da fase de instrução do processo para que a Contribuinte colacionasse aos autos outras provas complementares, as quais provavelmente estavam em seu poder quando da apresentação da manifestação de inconformidade, providência incabível, nesse caso, em sede de recurso.
>
> **Admitir-se-ia a análise de argumentos e provas novas se os mesmos tivessem sido apresentados com a manifestação de inconformidade e, somente no julgamento da mesma por meio de acórdão, tivessem sido considerados por insuficientes. Nessa hipótese, em prol da busca da verdade real dos fatos e demonstrando, a empresa, o intuito de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado, poder-se-ia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo**.

Documento nato-digital

> Nesse diapasão, os argumentos e provas não trazidos em sede de manifestação de inconformidade, mas tão somente em sede de recurso voluntário e não comprovada a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, são considerados preclusos, não podendo ser analisados por este Conselho em sede recursal.
>
> Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte. (grifado)

Pelo o exposto, uma vez não caracterizada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, concluo por precluso o direito de produzir provas e não conheço da documentação juntada aos autos.

Esse é o entendimento que prevalece no âmbito deste Conselho, conforme exemplificam os acórdãos trazidos abaixo:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2005
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.
>
> A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB nº 1.300/2012.
>
> **Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72**. (Acórdão nº 9303-006.241 – 3ª Turma, Processo nº 10880.934561/2009-46, Rel. Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 25 de janeiro de 2018). (grifou-se)

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Data do fato gerador: 15/06/2002
>
> ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. IMPUGNAÇÃO OU MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.
>
> **No processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado**. (Acórdão nº 3302-008.098 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10880.929234/2008-91, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho, Sessão de 29 de janeiro de 2020). (**grifou-se**)

- Da produção de prova em função de solicitação de diligência.

No processo administrativo fiscal a autoridade julgadora não está obrigada a deferir pedidos de realização de diligência ou perícia requeridas. A teor do disposto no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, tais pedidos somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador.

Documento nato-digital

Frise-se, a produção de provas, a realização de perícia ou diligência deve ser efetivada para a elucidação de fatos e/ou complementação de prova, isso tudo à critério da autoridade que realiza o julgamento do processo.

Também considero inaplicável o pedido de diligência. Com efeito, a recorrente já teve oportunidade para demonstrar seu direito material, após a ciência do Acórdão de manifestação de inconformidade. Permitir agora outra oportunidade malfere o art. 16, § 4º do PAF Decreto 70.235/72.

Neste momento é importante destacar que a diligência não se presta à complementação de provas que poderiam e deveriam ter sido produzidas pelo contribuinte que pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito, segundo a regra geral, a qual o ônus probatório recai a quem alega. A diligência, pelo contrário, serve para permitir que a Receita Federal do Brasil possa aferir a prova produzida pelo contribuinte.

Portanto, é de se concluir pelo indeferimento do presente pleito.

- O princípio da verdade material

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Ocorre que o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere.

A empresa permaneceu inerte em seu dever de colaboração, incidindo na carência probatória que implica o não reconhecimento do direito de crédito.

A título de exemplo: Processo n.° 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.° 3401-003.096

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009
>
> VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.
>
> A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.
>
> PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO / RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/PERÍCIA.

Documento nato-digital

> Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"

Aliás, o princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses "outros meios", pois não há provas bastantes.

Dessa forma, complementando o que já foi esclarecido anteriormente, apesar de advertido pela decisão recorrida que a contribuinte deveria "trazer os elementos que o demonstrem e comprovem quando lhe for oportunizado recorrer na fase processual seguinte, o recurso voluntário ao CARF, se assim lhe convier" nada trouxe aos autos que comprovasse a existência do pleiteado direito creditório. Desse modo., mantém-se, por seus exatos termos, a decisão recorrida que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o Direito Creditório.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

Documento nato-digital