



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



**Processo nº** 11020.902310/2017-03  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.417 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2021  
**Recorrente** MAGAZINE MODA VIVA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/11/2011 a 30/11/2011

**ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. PRODUÇÃO DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM AS ALEGAÇÕES. MOMENTO PROCESSUAL.**

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido, sendo que o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, 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

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.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

**Relatório**

Trata-se de processo administrativo no qual, em síntese, são discutidos alegados créditos tributários, bem como o ônus de produzir a prova acerca de sua liquidez e certeza.

Em razão da precisão com que retratou os fatos até então ocorridos no processo, adoto e transcrevo o relatório produzido pela DRJ quando de sua análise do feito.

Trata o presente processo fiscal de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório emitido eletronicamente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Caxias do Sul (DRF/CXL) relativo à Declaração de Compensação (Dcomp), enviada pela interessada, no qual não foi homologado o encontro de contas ante a ausência/insuficiência de créditos de Cofins oponíveis contra a Fazenda Pública. Na Dcomp nº 15934.67001.310316.1.3.04-8315 (em destaque a data de transmissão) foi informado crédito de Cofins (cód. 5856, não-cumulativa) no valor de R\$ 67.392,22, decorrente de pagamento efetuado em 23/12/2011, correspondente ao período de apuração 11/2011.

O Despacho Decisório das fls. 80-81, não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações, em razão do DARF indicado como pagamento indevido ou a maior constar como integralmente aproveitado em Perdcomp anterior, com crédito já apreciado, inexistindo valor passível de reconhecimento como indébito.

A empresa foi cientificada em 19/06/2017 (fl. 82) e apresentou impugnação em 18/07/2017 (fls. 06 a 69).

Na manifestação de inconformidade, a interessada postula pelo efeito suspensivo e alega, em sede de preliminar, a nulidade do despacho decisório, pois teria deixado de atender requisitos constitucionais do ato administrativo, também ferindo princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, além de revestir-se de desvio de finalidade. Transcreve o art. 37 da Constituição. Entende que o procedimento correto não poderia dispensar a intimação prévia para se pronunciar sobre o fundamento de validade do crédito. Alega ausência de fundamentação e desvio de finalidade na decisão administrativa (somente para impedir a homologação tácita). Ressalta que não se buscou a verdade real dos fatos. Ausentes tais requisitos, considera impossibilitada a defesa do contribuinte e prejudicado o devido processo legal.

No mérito, destaca que o processo administrativo prima pela verdade material, devendo ser concedido, à litigante, possibilidade de apresentar documentação comprobatória da existência do direito creditório. Cita doutrina. Também alega a inaplicabilidade da multa de ofício em face do princípio constitucional do não-confisco e dos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade. Considera que não pode, o Fisco, travestir um novo tributo na forma de imposição de multa. Cita jurisprudência do STF ao julgar multas como confiscatórias. Requer seja acolhida a alegação de nulidade e canceladas as cobranças consubstanciadas no despacho decisório atacado.

A DRF/CXL encaminhou o processo para apreciação desta DRJ, considerando, portanto, tempestiva a manifestação.

É o relatório.

A DRJ, por sua vez, indeferiu a Manifestação de Inconformidade com o entendimento de que o crédito apresentado na DComp é o mesmo de declaração anterior e, PRINCIPALMENTE, que o contribuinte não desincumbiu-se do ônus de provar a origem do crédito pleiteado.

Neste ponto, agora abordando o mérito, foi ofertado à interessada o prazo de trinta dias para apresentar a documentação comprobatória, se fosse o caso. Os sistemas internos consultados atestam que o crédito apresentado na presente Dcomp é o mesmo

apresentado em declaração anterior. Ademais, o controle da compensação anterior encontrava-se no processo administrativo 11020-901.044/2015-21, assim como o litígio sobre o indeferimento do crédito, que, pelo que consta no processo digitalizado, foi objeto de desistência da própria interessada.

No presente litígio, o contribuinte apenas alega na manifestação que teriam ocorrido tais indébitos, não trazendo ao processo nenhuma comprovação das bases de cálculo sobre as quais teriam sido realizados e, mais, nada comprovando ou alegando quanto à ausência de Declaração de Compensação anterior sobre o mesmo crédito.

Efetivamente, com a Manifestação de Inconformidade o contribuinte não teceu uma hipótese argumentativa acerca do seu direito a crédito e, no que diz respeito ao ônus probatório limitou-se a trazer aos autos os PER/DCOMP.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual submete a matéria ao CARF.

O Recurso Voluntário foi apresentado abordando os seguintes temas:

(i) Preliminarmente, possibilidade de juntada de documentos em sede recursal, especialmente em razão de fato superveniente. (B.1 do Recurso Voluntário)

(ii) Preliminar de nulidade do despacho decisório eletrônico. (B.2. do Recurso Voluntário)

(iii) Preliminar de nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação. (B.2.1 do Recurso Voluntário)

(iv) Preliminar de nulidade do despacho decisório por desvio de finalidade. (B.2.2. do Recurso Voluntário)

(v) Preliminar de prejuízo do contraditório, ampla defesa e devido processo legal (B.2.3 do Recurso Voluntário)

(vi) Mérito - Princípio da Verdade Material que norteia o processo administrativo. (C.1 do Recurso Voluntário)

(vii) Mérito - materialidade e suficiência dos créditos compensados. recolhimento de contribuições sobre base de cálculo indevida. decisão definitiva proferida pelo STF durante o curso do processo administrativo fiscal (C.2 do Recurso Voluntário)

(viii) Mérito - inaplicabilidade da multa em face do princípio constitucional do não confisco e dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. (C.3 do Recurso Voluntário)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

O Recurso Voluntário foi apresentado de forma tempestiva e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Sinteticamente, entende-se que em relação a requerimentos de compensação de créditos tributários compete a quem requer o reconhecimento do direito aos créditos, no caso o contribuinte, ora Recorrente, (i) estabelecer uma hipótese argumentativa suficiente a estabelecer um argumento que culmine na existência do crédito líquido e certo e (ii) produzir as provas que demonstrem a hipótese construída.

No caso concreto, tendo sido o Despacho Decisório prolatado eletronicamente, a oportunidade de se estabelecer argumentos e provar a liquidez e certeza dos créditos, especialmente pela juntada da escrituração contábil acompanhada da documentação que a embasa, é no momento da apresentação da Manifestação de Inconformidade, o que não ocorreu no caso concreto.

Com a Manifestação de Inconformidade a Recorrente não juntou à qualquer documento que pudesse demonstrar o seu direito aos créditos pleiteados, limitando-se a apresentar as PER/DCOMP.

Entende-se que o momento final para produção de provas do crédito pleiteado é, no máximo, quando da apresentação da manifestação de inconformidade e a produção de provas no Recurso Voluntário somente tem lugar na hipótese da decisão da DRJ haver as considerado insuficientes, situação na qual elas poderão ser complementadas quando da apresentação do Recurso Voluntário.

Passo à análise dos argumentos recursais.

## 1. ANÁLISE DAS PRELIMINARES

**(i) Preliminar - possibilidade de juntada de documentos em sede recursal, especialmente em razão de fato superveniente. (B.1 do Recurso Voluntário)**

Como já salientado, o momento para a produção das provas acerca do direito creditório pleiteado é quando da apresentação da manifestação de inconformidade.

Não há dúvidas que a busca da verdade material é um princípio norteador do Processo Administrativo fiscal. Contudo, ao lado dele, também de matiz constitucional está o princípio da legalidade, que obriga a todos, especialmente à Administração pública, da qual este Colegiado integra, a obediência as normas legais vigentes, merecendo destaque o Decreto 70.235 estabeleceu o momento da prática dos atos, sob pena ainda de se atentar ainda contra outro princípio constitucional, qual seja o da duração razoável do processo.

O referido Decreto especifica objetivamente o momento da produção das provas no seu artigo 16.

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;"

O próprio Decreto 70.235, no mesmo artigo 16 especifica as hipóteses em que é possível a produção posterior de provas, o que faz de forma taxativa.

"§ 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.

§ 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".

É certo que este colegiado admite a juntada de provas em sede recursal, contudo apenas nos casos em que o Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade, como é o caso, a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno (Impugnação ou Manifestação de Inconformidade), o que definitivamente não ocorreu no caso concreto.

Admitir-se deliberadamente a produção probatória na fase recursal subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis (i) caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo e, (ii) caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria indesejável supressão de instância e, em ambos os casos, representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

**(ii) Preliminar de nulidade do despacho decisório eletrônico. (B.2. do Recurso Voluntário) (iii) Preliminar de nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação. (B.2.1 do Recurso Voluntário) (iv) Preliminar de nulidade do despacho decisório por desvio de finalidade. (B.2.2. do Recurso Voluntário) e (v) Preliminar de prejuízo do contraditório, ampla defesa e devido processo legal (B.2.3 do Recurso Voluntário).**

Inicialmente, pela análise do Despacho Decisório é possível aferir que, respeitosamente, ao contrário do que afirma a Recorrente, foi redigido de forma a permitir o exercício do devido processo legal, inclusive com expressa menção à legislação atinente e ao motivo do deferimento parcial.

Entende-se que a Manifestação de Inconformidade é a ocasião na qual o Contribuinte possui a oportunidade de trazer aos autos os elementos probatórios que estiverem ao seu alcance produzir, como notas fiscais e livros contábeis. É por meio da apresentação de tais

provas, ou apenas indícios, se for o caso, que é possível, por exemplo, determinar a produção de outras mais robustas ou que se mostrem mais adequadas.

O que não se pode admitir é que a Recorrente apresente alegações genéricas, sob o argumento de que não compreendeu o perfeito sentido e alcance do Despacho Decisório.

Em relação à interpretação do artigo 16 do Dec. 70.235, vale destacar que ele permite a ulterior apresentação de provas em caso de força maior, o que não restou demonstrado no caso concreto, não podendo ser a citada decisão proferida pelo STF considerada como tal, eis que em nada altera a situação concreta.

Quanto aos elementos essenciais ao ato administrativo, tem-se que encontram-se presentes todos eles, quais sejam a autoridade competente, motivo, finalidade, objeto e forma. O ato também foi fundamentado na legislação nele apresentada.

Especificamente no que diz respeito à motivação, a própria Recorrente reconhece que o ato foi motivado pela verificação da inexistência de crédito disponível a ser aproveitado, apresentando cálculos, cabendo a ela, interessada na compensação do crédito, demonstrar a existência do referido crédito, com documentação idônea.

No caso concreto a Recorrente não trouxe aos autos qualquer alegação ou qualquer indício de crédito.

A Recorrente afirma que o despacho decisório foi praticado em desvio de finalidade.

Desvio de Finalidade, segundo o Professor Alessandro Dantas Coutinho, é "... quando o agente, apesar de competente para a prática do ato, o faz buscando alcançar outro interesse que não é o público." (COUTINHO, Alessandro Dantas e RODOR, Ronald Kruger Manual de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, Forense, 2015 p. 406), o que não ocorreu no caso concreto, eis que não foi proferido como meio de interromper o prazo quinquenal para homologação do crédito, como afirma a Recorrente, mas é um procedimento oficial adotado pela Receita Federal do Brasil e plenamente reconhecido pelo CARF e pelo Poder Judiciário.

Finalmente, também ao contrário do que afirma a Recorrente, o despacho eletrônico não violou o contraditório, a ampla defesa, nem o devido processo legal, inclusive possibilitando que ela apresentasse as provas do seu crédito.

A Recorrente não apontou de que maneira a suposta ilegalidade teria limitado o seu direito, prevalecendo a regra segundo a qual não há nulidade sem que seja demonstrado o prejuízo eventualmente advindo do alegado vício.

Por estas razões, afasto as preliminares suscitadas.

## **2. ANÁLISE DO MÉRITO.**

### **2.1. A Dialeiticidade no processo administrativo fiscal.**

Antes de adentrar no mérito recursal propriamente dito é necessário tecer algumas observações quanto à dialeticidade no processo administrativo fiscal, assunto de sobremaneira importância especialmente em relação ao presente Recurso Voluntário.

A dialética no processo, inclusive no administrativo fiscal se dá a partir da apresentação, por quem alega possuir um direito, de uma hipótese argumentativa por meio da qual estabelece argumentos acerca do direito que alega possuir. No caso dos pedidos de compensação esta hipótese argumentativa deve estabelecer uma relação lógica entre um determinado fato da vida, por exemplo, um pagamento de um determinado valor, quando na verdade o quantum devido deveria ser inferior, e para tanto deve alegar os motivos pelos quais possui este entendimento, por exemplo, porque inseriu na base de cálculo uma receita que, segundo a legislação vigente naquele tempo e espaço, não deveria integrar o critério material daquele tributo. Esta é a hipótese argumentativa.

A legislação estabelece sobre quem deve recair o ônus de provar os fatos tratados na hipótese argumentativa e no caso do processo administrativo fiscal no qual o contribuinte exerce o direito de requerer o reconhecimento da existência de um crédito, sobre ele recai o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Esta hipótese argumentativa provada pode ser chamada de “fato” “recolhimento a maior” ou “recolhimento indevido”.

A partir deste “fato provado”, no caso concreto, com as provas trazidas na Manifestação de Inconformidade, é que a Delegacia Regional de Julgamento é capaz de exercer o seu poder/dever de expressar o seu entendimento acerca do direito que lhe é submetido por meio de, repita-se, argumentos e provas.

Esta dinâmica foi magistralmente descrita pelo Conselheiro Gilson Rosemburg Filho nos seguintes termos no processo n. 10880.919820/2014-76, que peço vênias para adotar e transcrever.

Portanto, a questão a ser decidida diz respeito à existência de provas do indébito tributário nos autos desse processo e a possibilidade de sua apuração. Sendo assim, para verificar a existência de provas de um recolhimento indevido ou maior que o devido, é imprescindível entender a operacionalização da análise de um eventual indébito tributário.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a ideia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi trasladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. O Novo Código Civil, em seu artigo 876, estabelece a obrigação de restituir a “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido”, para fins de evitar um enriquecimento sem causa..

Posta assim a questão é de se dizer que para fazer jus à repetição do indébito, necessário se faz a ocorrência de um pagamento indevido ou a maior que o devido, caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Desta forma, não havendo tais condições, não há direito líquido e certo a restituição.

Neste momento, surge a necessidade de verificar a ocorrência de um recolhimento indevido ou maior que o devido. A solução para esta questão encontra-se no confronto entre o valor recolhido e o valor que deveria ter sido recolhido.

A comprovação do valor recolhido se faz por meio do comprovante de recolhimento – DARF. Já a apuração do valor devido está condicionada à análise da base de cálculo combinada com a alíquota a ser aplicada. Quanto à alíquota, não temos problemas, pois está determinada em lei e não precisa ser objeto de prova. Todavia, a base de cálculo deve ser comprovada pela escrituração nos livros fiscais. Neste sentido, determina o art. 923, do RIR/99, “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados com documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

O art. 226 do Código Civil ratifica o entendimento quando define que os livros e fichas dos empresários provam contra as pessoas a que pertencem e, em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. Em suma, os livros legalizados, escriturados em forma mercantil, sem emendas ou rasuras, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena a favor ou contra os seus proprietários.

Após essa breve digressão, regressando aos autos, dois pontos merecem destaque: O primeiro diz respeito à falta de dialeticidade nas peças recursais - manifestação de inconformidade e recurso voluntário - e o segundo ao momento de apresentação das provas.

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.

O segundo ponto é que apenas no recurso voluntário a recorrente apresentou planilhas que, segundo ela, refletem sua contabilidade, entretanto mantendo silente quanto aos esclarecimentos acerca da materialidade do crédito pleiteado.

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.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, 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.

Dinamarco defende 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.

Por fim, a recorrente alega que a verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio. Ela não deixa de ter razão, desde que a verdade material venha acompanhada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais.

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.

Neste contexto, a falta de apresentação dos motivos que levaram ao erro na apuração da exação e a materialidade do crédito pleiteado, bem como a apresentação tardia de planilhas, acarretaram grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração do valor devido e, por consequência, a determinação de um eventual indébito tributário.

Por tudo que foi exposto, não restou caracterizado nos autos o direito líquido e certo que ensejaria o acatamento do pedido do recorrente.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

A Recorrente, por sua vez, alega que não há limites ao direito à produção de provas:

O princípio da ampla instrução probatória faz-se, afinal, aplicação inequívoca do princípio da ampla defesa. Seu conteúdo expressa-se no direito à produção probatória em sua máxima extensão, devendo ser assegurado ao contribuinte o direito de apresentação de prova sem qualquer limitação, sob pena de ferir o princípio da verdade material, o qual rege o procedimento administrativo fiscal.

Todavia, alicerçado nos fundamentos já expostos, admito que o contribuinte interessado em obter créditos tributários decorrentes de recolhimento a maior de tributos tem o ônus de apresentar, ainda na Manifestação de Inconformidade, hipóteses argumentativas do seu direito, devidamente acompanhadas de provas suficientes à sua demonstração, geralmente a escrituração contábil acompanhada da documentação na qual ela é baseada.

## **2.2. O conteúdo da decisão atacada e os limites do Recurso Voluntário.**

Sinteticamente, o principal fundamento da decisão atacada foi o de que a Recorrente não haveria se desincumbido do ônus de provar a liquidez e certeza do crédito, que pode ser constatada a partir do seguinte fragmento abaixo transcrito.

No presente litígio, o contribuinte apenas alega na manifestação que teriam ocorrido tais indébitos, não trazendo ao processo nenhuma comprovação das bases de cálculo sobre as quais teriam sido realizados e, mais, nada comprovando ou alegando quanto à ausência de Declaração de Compensação anterior sobre o mesmo crédito.

A partir desta decisão o único argumento logicamente possível à Recorrente seria o de que havia realizado tais provas.

Todavia o Recurso Voluntário foi redigido no sentido de, com arrimo na “verdade material”, combater a já exposta teoria da distribuição do ônus da prova no processo administrativo fiscal.

A Recorrente não alegou que havia produzido as provas quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, mas tão somente sustentou o direito de fazê-lo a qualquer momento, hipótese não aceita por este Colegiado.

## **2.3. Mérito - Princípio da Verdade Material que norteia o processo administrativo. (C.1 do Recurso Voluntário) e materialidade e suficiência dos créditos compensados. recolhimento de contribuições sobre base de cálculo indevida. decisão definitiva proferida pelo STF durante o curso do processo administrativo fiscal (C.2 do Recurso Voluntário)**

A ponderação entre a verdade material invocada pela Recorrente e os demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal já foi anteriormente realizada e embora efetivamente constitua um relevante princípio constitucional, não existem princípios constitucionais absolutos, e ele deve coexistir com os demais, especialmente o da legalidade e o da duração razoável do processo.

Em relação à referida decisão judicial, tratada pela Recorrente como fato novo, efetivamente não tem o condão de reabrir a fase probatória. Merece destaque que o termo "fato

ou a direito superveniente" deve dizer respeito a algo novo que não existia à época em que o ato deveria ser realizado. No caso concreto este "fato superveniente" em nada influenciou na possibilidade ou não da Recorrente ter juntado, à época própria, os documentos comprobatórios do seu crédito, razão suficiente a que seja negado provimento a este capítulo recursal

**2.4. Mérito - inaplicabilidade da multa em face do princípio constitucional do não confisco e dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. (C.3 do Recurso Voluntário)**

A Recorrente insurge-se contra a alegada falta de razoabilidade e de proporcionalidade da multa aplicada, todavia esta análise é vedada ao CARF por força da Súmula CARF 2, com efeitos vinculantes, que veda a este colegiado manifestar-se acerca da constitucionalidade de norma jurídica em vigor.

Conclusivamente, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad