



**Processo nº** 11610.006818/2003-25

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 3002-001.216 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Turma Extraordinária

**Sessão de** 07 de abril de 2020

**Recorrente** ARAMIFÍCIO PAGANINI LTDA

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1988, 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995

**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: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 1988, 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995

**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 diligência proposta pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e acompanhada pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, e no mérito, por unanimidade de votos, em negar

provimento ao Recurso Voluntário. As conselheiras Maria Eduarda Câmara Simões e Sabrina Coutinho Barbosa acompanharam pelas conclusões.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

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

## **Relatório**

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduz-se o relatório do Acórdão recorrido:

*“1. ARAMIFÍCIO PAGANINI LTDA, empresa acima identificada, apresentou Declaração de Compensação (DCOMP) em 13/05/03 (fls. 01/02), na qual utiliza crédito no valor de R\$ 20.892,14.*

*2. Segundo o contribuinte, o crédito pleiteado decorreria do processo judicial nº 96.0024941-5 que teria transitado em julgado em 14/10/99.*

*3. O interessado apresentou também as seguintes DCOMP relacionadas ao presente processo:*

Nº PER/DCOMP	Data da transmissão	Fls.
32191.45688.280503.1.3.54-1376	28/05/03	102/103
05847.02434.280503.1.3.54-9628	28/05/03	104/105
07975.80334.120603.1.3.54-7795	12/06/03	106/107
33907.50221.120603.1.3.54-2468	12/06/03	108/109
30712.67457.120603.1.3.54-5809	12/06/03	110/111
28330.16789.270603.1.3.54-3614	27/06/03	112/113
29657.83084.140703.1.3.54-8904	14/07/03	114/115
21666.82439.140703.1.3.54-6506	14/07/03	116/117
10258.00070.140703.1.3.54-0310	14/07/03	118/119
22389.31107.140703.1.3.54-0820	14/07/03	120/121
38671.03662.290703.1.3.54-1490	29/07/03	122/123
15886.88923.140803.1.3.54-9788	14/08/03	124/125
32451.56911.140803.1.3.54-7955	14/08/03	126/127
34115.06685.140803.1.3.54-3975	14/08/03	128/129
05994.18183.120903.1.3.54-0073	12/09/03	130/131
09094.35992.240903.1.3.54-9600	24/09/03	132/133
08189.33355.240903.1.3.54-4217	24/09/03	134/135
33656.05855.151003.1.3.54-4821	15/10/03	136/137
08803.76083.151003.1.3.54-4560	15/10/03	138/139
21158.89511.151003.1.3.54-6409	15/10/03	140/141
28622.36661.131103.1.3.54-6047	13/11/03	142/143
04484.10734.131103.1.3.54-6176	13/11/03	144/145
14498.03125.131103.1.3.54-5022	13/11/03	146/147
36030.28447.121203.1.3.54-0574	12/12/03	148/149
12709.29241.121203.1.3.54-3498	12/12/03	150/151
32100.28871.121203.1.3.54-9048	12/12/03	152/153
08283.64272.150104.1.3.54-7040	15/01/04	154/155
16345.94616.150104.1.3.54-4707	15/01/04	156/157
09968.81781.150104.1.3.54-4029	15/01/04	158/159
35178.73595.130204.1.3.54-5450	13/02/04	160/161
38400.93628.190504.1.3.54-6404	19/05/04	162/163
37144.80524.160604.1.3.54-8507	16/06/04	164/165
09604.88581.150704.1.3.54-3672	15/07/04	166/167
29681.07908.230804.1.3.54-1748	23/08/04	168/169
11532.58826.140904.1.3.54-7241	14/09/04	170/171
40150.07595.140904.1.3.54-7861	14/09/04	172/173
08378.22547.140904.1.3.54-3706	14/09/04	174/175
14634.76788.131004.1.3.54-2200	13/10/04	176/177
04116.62137.131004.1.3.54-9009	13/10/04	178/179

36637.93525.131004.1.3.54-6355	13/10/04	180/181
06777.20546.221104.1.3.54-1009	22/11/04	182/183
20658.74347.221104.1.3.54-3951	22/11/04	184/185
15263.16278.141204.1.3.54-1662	14/12/04	186/187
38038.94335.141204.1.3.54-5344	14/12/04	188/189
05745.38026.130105.1.3.54-0381	13/01/05	190/191
28795.28394.130105.1.3.54-1853	13/01/05	192/193
23336.48474.130105.1.3.54-1061	13/01/05	194/195
30881.64102.150205.1.3.54-0764	15/02/05	196/197

4. A DIORT/DERAT-SP proferiu Despacho Decisório de fls. 204/209 em 20/05/09, no qual não homologou as compensações apresentadas, tendo em vista a falta de liquidez e certeza do crédito.

5. O contribuinte foi cientificado desta decisão em 25/05/09 (fl. 211) e apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 212/215, alegando em síntese:

5.1. obteve decisão judicial que reconheceu ter recolhido o PIS de forma indevida;

5.2. foi intimada a apresentar uma série de documentos em prazo exíguo;

5.3. ocorreu a homologação tácita;

5.4. anexa documentos que julga pertinentes;

5.5. desconhece a aludida concessão de novo prazo para a apresentação de documentos;

5.6. desconhece quais débitos não foram homologados;

5.7. requer a anulação do Despacho Decisório.

6. Em 28/04/10, esta turma de julgamento proferiu o acórdão 16-25.096 (fls. 345/353) no qual considerou a Manifestação de Inconformidade apresentada Procedente em Parte, reconhecendo a ocorrência da homologação tácita, no que tange as Declarações de Compensação apresentadas em data anterior a 25/05/04

7. Ocorre que ao discriminar as Declarações de Compensação homologadas tacitamente (fls. 352/353) foi omitida a Declaração de Compensação apresentada em 13/05/03 constante às fls. 01/02.

8. Destarte, deve ser cancelado o acórdão 16-25 096 (fls 345/353) que será substituído pela presente decisão, nos termos do artigo 32 do Decreto n.º 70 235/72.”

Em sequência, analisando os documentos e as argumentações apresentadas pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SPOI) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

*Ano-calendário: 1988, 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). A falta de comprovação da existência do crédito utilizado em DCOMP não permite a homologação das compensações apresentadas.*

*HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.*

*A autoridade administrativa competente, no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, deverá apreciá-la, caso contrário, as compensações estarão tacitamente homologadas.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 480/485), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando que seu crédito teria sido devidamente comprovado através dos documentos que foram entregues juntamente com a Manifestação de Inconformidade. Além disso, asseverou que houve inércia por parte do Fisco e que, por isso, foi prejudicada no atendimento da Intimação Fiscal. Por fim, alternativamente, pede a conversão em diligência. Apresentou novos documentos.

É o relatório, em síntese.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alcada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

O art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao 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, resarcimento 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 justeza 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. Neste ponto, assiste razão à contribuinte, 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, consequentemente, 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 foi intimada a apresentar, em 25 dias, a documentação necessária para a análise da materialidade de sua pretensão pela Diort da Derat/SP em 11/02/2009. Posteriormente, a contribuinte peticionou um pedido de dilação de prazo por mais 15 dias em 13/03/2009. Não encontra-se nos autos o deferimento expresso do pedido da contribuinte, contudo, considerando-se que a análise das declarações de compensação somente foram encerradas em 20/05/2009, por meio do Despacho Decisório de fl. 302/307, houve o deferimento tácito do pedido de dilação de prazo. Logo, por oportuno, urge assinalar que não há procedência na afirmação da recorrente de que foi prejudicada pelo Fisco no atendimento da Intimação Fiscal, pois, em realidade, a contribuinte teve mais de 90 dias para apresentar a documentação requisitada e não o fez.

Em sequência, após ser intimada do referido Despacho Decisório, a contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade e, inexplicavelmente, nem mesmo nesta oportunidade, mais de 120 dias após a intimação, não juntou os documentos requisitados. Restringiu-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito e a juntar cópias das peças judiciais e das DIPJ's. Frise-se que as simples cópias dessas declarações, ao contrário do alegado pela recorrente, não são hábeis e suficientes para comprovar o crédito alegado.

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 provas suficientes da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Após a ciência dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário juntou novos documentos.

Entretanto, embasado em todo o raciocínio lógico-jurídico sobre o direito probatório desenvolvido ao longo do presente voto e, em especial, nas circunstâncias do caso concreto, entendo que o direito à produção de provas encontra-se fulminado pela preclusão,

conforme o disposto no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, uma vez que a contribuinte, mesmo sabendo dos documentos que deveriam ser juntados e mesmo tendo se passado mais de 120 dias da Intimação Fiscal, não os apresentou no momento oportuno e derradeiro, isto é, quando da interposição de seu recurso inicial. Ademais, pelos mesmos motivos, entendo que não cabe considerar-se as cópias das DIPJ's como um esforço inicial para a comprovação do crédito, mas uma desidiosa atitude de atender a intimação.

Portanto, não tomo conhecimento dos documentos apresentados, apenas, com o Recurso Voluntário.

Dessa maneira, quanto ao suposto crédito, a recorrente não se desincumbiu do ônus de prová-lo, seja por não cumprir sua obrigação antes da emissão do Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas hábeis e suficientes da sua liquidez e certeza no início da lide.

Por fim, quanto ao pedido recursal para a realização de diligência, 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. A baixa do processo em diligência, então, é meramente uma possibilidade. Em realidade, não poderia ser diferente, pois deve sempre existir a liberdade para o julgador formar sua livre convicção motivada. Ademais, repise-se, a diligência não visa suprir a inércia probatória das partes. Desse modo, indefiro o pleito da recorrente.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves