



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 13819.907236/2012-48  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3002-000.154 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 30 de setembro de 2020  
**Assunto** RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR  
**Recorrente** DACUNHA S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso voluntário em diligência para a Unidade de Origem analisar as informações constantes nos sistemas informatizados da RFB, as alegações recursais e os documentos juntados pela contribuinte, assim como, caso entenda necessário, intimá-la a apresentar quaisquer outros documentos, a fim de elaborar relatório conclusivo e justificado sobre o direito creditório pleiteado.

*(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), Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro e Carlos Alberto da Silva Esteves.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 06-57.846 da DRJ/CTA, que manteve integralmente o indeferimento do pedido de restituição (fl. 07/10), lastreado em suposto pagamento realizado a maior.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

*“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do indeferimento do Pedido de Restituição (PER) de nº 22936.97242.190411.1.2.04- 7622, nos termos do despacho decisório emitido em 05/12/2012 pela DRF de São Bernardo do Campo/SP (rastreamento de nº 041046316).*

*No referido PER, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 29.821,51, referente ao pagamento efetuado em 22/10/2009, de Cofins, 5856, do período de apuração encerrado em 30/09/2009, no valor total de R\$ 213.981,78.*

*Segundo o despacho decisório recorrido, a restituição foi indeferida porque o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinção de débito de mesmo tributo e período de apuração, de acordo com as informações da DCTF apresentada pela interessada. Em decorrência, o PER foi indeferido com base no art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).*

*Cientificada em 17/12/2012, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 16/01/2013, alegando que o confronto entre o DARF indicado como crédito no PER em análise e o débito descrito na DCTF retificadora do respectivo período de apuração “revela a absoluta improcedência dos argumentos sustentados pelo Despacho Decisório”. Aduz que o valor devido de Cofins é menor que o indicado no Despacho Decisório. Afirma que entregou DCTF retificadora e que as informações do referido despacho encontram amparo apenas na DCTF original, que foi integralmente substituída e cancelada.*

*Assevera que o valor informado na DCTF retificadora está em absoluta conformidade com o demonstrado no Dacon retificador.*

*Requer o reconhecimento integral do crédito pleiteado.”*

Analisando as argumentações da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por Acórdão que possui a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Data do Fato Gerador: 22/10/2009**

**RETIFICAÇÃO DE DCTF. NECESSIDADE DE PROVAS.**

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.154 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13819.907236/2012-48

*A retificação de declaração apresentada à RFB que vise a reduzir tributo somente é válida quando acompanhada dos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original (art. 147 § 1º, do CTN).*

*PROVAS. INSUFICIÊNCIA.*

*As provas trazidas aos autos não foram suficientes para comprovar a ocorrência de pagamento indevido ou a maior.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Em sequência, após ser cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (77/90), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando a ocorrência da decadência, repisando e reforçando argumentos e fatos a favor de seu crédito e juntando 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 alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

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

De pronto, há que se rechaçar a alegação da contribuinte da ocorrência da decadência, tendo em vista que, no presente processo, estamos diante de um pedido de restituição e não de um lançamento. Assim, o direito da administração tributária averiguar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado não perece.

Quanto ao mérito propriamente dito, o Acórdão recorrido concluiu pela falta de provas da existência do direito pleiteado. Neste ponto, entendo pertinente tecer alguns comentários sobre o direito probatório em processos administrativos fiscais, os quais já tive oportunidade de expressar em outros julgados.

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.

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.154 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13819.907236/2012-48

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 transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.154 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13819.907236/2012-48

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 vicissitude do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

Por certo, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Porém, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada.

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.154 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13819.907236/2012-48

Vejamos, por exemplo, a DCTF retificadora. Como vem se manifestando, reiteradamente, este Conselho, a apresentação da DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação, em casos de pagamento indevido ou a maior, ou mesmo antes da ciência do Despacho Decisório, não é condição para a homologação da compensação pleiteada, pois o direito creditório não surge com a declaração, mas com o efetivo pagamento indevido ou a maior. Entretanto, a mera apresentação da DCTF retificadora não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

Nessa linha, outras declarações prestadas à RFB, tais como DIPJ e Dacon, poderiam fazer prova da veracidade dos dados registrados na DCTF retificadora, desde que transmitidas antes do Despacho Decisório e se possuíssem informações compatíveis com o conteúdo da retificadora. Então, nesse caso, a juntada de outras declarações ao processo se constituiria num conjunto com força probatória, ainda que relativa e, por isso mesmo, não afastaria a discricionariedade do julgador perquirir sobre outros elementos, visando firmar sua convicção. De forma diversa, deveriam ser consideradas essas mesmas declarações se fossem transmitidas extemporaneamente, pois não passariam de documentos sem nenhum valor probatório.

Assim, registros contábeis, que não estejam revestidos das formalidades legais ou que não se possa confirmar tais requisitos, não se constituem prova.

Essas considerações são de crucial importância para avaliação da caracterização de determinada prova como reforço da anteriormente apresentada e, conseqüentemente, da possibilidade de sua aceitação. Mormente, a análise das especificidades de cada caso concreto é o que deve pautar o julgador nesse desiderato, não obstante, sem se afastar do norte lógico-jurídico que deve alicerçar sua decisão.

No presente caso em análise, a ora recorrente restringiu-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito e a juntar cópias da DCTF e da Dacon retificadoras. Entretanto, ambas transmitidas antes do Despacho Decisório. Assim, creio que, embora seja uma prova tênue, podemos considerar a cópia da Dacon como um conjunto probatório mínimo inicialmente carregado aos autos e assim se admitir as provas apresentadas somente em sede de Voluntário.

Ademais, o próprio voto condutor do Acórdão recorrido dessa forma consignou:

*“As informações constantes das DCTF, quanto ao valor devido do tributo, são iguais às apresentadas nos respectivos Dacon, que foram transmitidos à RFB em 09/11/2009 e 19/04/2011.*

*Portanto, analisando-se apenas as informações das últimas declarações retificadoras **há indícios de que o saldo credor de R\$ 29.821,51 no DARF informado no PER estaria correto.***

*Porém, como se demonstrará, não basta apenas reduzir o valor do DCTF e do Dacon para que haja o direito ao direito creditório pretendido.”*

(grifo nosso)

Assim sendo, por todo o exposto, visando privilegiar a prudência e o Direito à Ampla Defesa, voto por converter o julgamento em diligência para a Unidade de Origem analisar as informações constantes nos sistemas informatizados da RFB, as alegações recursais e os

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.154 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13819.907236/2012-48

documentos juntados pela contribuinte, assim como, caso entenda necessário, intimá-la a apresentar quaisquer outros documentos, a fim de elaborar relatório conclusivo e justificado sobre o direito creditório pleiteado.

Deverá ser dada ciência à contribuinte do teor do relatório de diligência e oportunizado prazo de 30 dias para, querendo, manifestar-se. Após, os autos deverão retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves