



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 13888.910953/2009-38  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3002-001.178 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2020  
**Assunto** PER/DCOMP  
**Recorrente** NVO ENGENHARIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que esta apure a certeza e liquidez do crédito indicado pela recorrente no Per/Dcomp a partir do arcabouço probatório juntado. Vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves (relator), que rejeitou a solicitação de diligência proposta pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro e Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 08-30.051 da DRJ/FOR, que indeferiu o pleito recursal e, por via de consequência, manteve a decisão exarada através do Despacho Decisório de fl. 03, o qual não homologou a compensação declarada.

Cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando ter realizado pagamento a maior, informando os PER/Dcomp's transmitidos para utilizar o crédito em compensações e afirmando ser uma das compensações indevidas. Juntou aos autos cópias do Despacho Decisório, dos atos constitutivos da empresa, dos documentos do representante legal, da PER/Dcomp e da DCTF retificadora, transmitida após a ciência do DD.

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-001.178 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13888.910953/2009-38

Analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por Acórdão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RETIFICAÇÃO DE DCTF APÓS DESPACHO DECISÓRIO. ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO.

A retificação da DCTF para reduzir o débito originalmente declarado, quando apresentada após a ciência do Despacho Decisório de não homologação da compensação, só se admite mediante comprovação do erro em que se funda, demonstrado pelo contribuinte, com base em escrituração e documentos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 101/103), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando fazer jus ao crédito, ter sido indevida a não homologação do PER/Dcomp transmitido, discorreu sobre a origem do suposto a maior e afirmou que a Receita deixou de verificar a Dacon original. Juntou novos documentos aos autos.

É o relatório, em síntese.

### **Voto Vencido.**

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.

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 n.º 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-001.178 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
 Processo n.º 13888.910953/2009-38

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 possui; (Inciso com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 9.532, de 10/12/1997)
- .....

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

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

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

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-001.178 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13888.910953/2009-38

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.

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-001.178 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13888.910953/2009-38

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 anexou à sua Manifestação de Inconformidade apenas cópias do Despacho Decisório, dos atos constitutivos da empresa, dos documentos do representante legal, da PER/Dcomp e da DCTF retificadora, transmitida após a ciência do DD, ou seja, não carrou nenhum documento com valor probatório. Ademais, saliente-se que a empresa nem mesmo explicou a origem do suposto pagamento indevido. 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 crédito pleiteado, pois não apresentou nenhuma prova da existência desse crédito.

Após a ciência dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário e 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. 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 com o recurso inaugural da lide.

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-001.178 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13888.910953/2009-38

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves

### **Voto Vencedor.**

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa – Redatora Designada.

Fazendo análise dos autos, peço *venia* para discordar do nobre Relator quanto à preclusão das provas juntadas pela contribuinte, aqui recorrente, em seu recurso voluntário.

Sem arrastar a discussão sobre o tema, segundo pontuado no acórdão recorrido, a manutenção do despacho decisório que não reconheceu o crédito apontado pela contribuinte e, em consequência, não homologou a declaração de compensação se deu, especialmente, ante a ausência de provas da certeza e liquidez do crédito após retificação da DCTF

Com isso, busca a contribuinte reformar o acórdão recorrido, nesta oportunidade, colacionando como provas o livro diário, o balancete, o registro de apuração dos tributos, os comprovantes de pagamentos, o Dacon e a DIPJ e, assim, atenderem à deficiência probatória mencionada no *decisum*.

Isso porque a contribuinte teve ciência da necessidade de produzir provas, mormente carrear documentos contábeis e fiscais, apenas, a partir da decisão de primeira instância, porquanto ausente tal exigência em despacho decisório.

À vista disso, *in casu*, a contribuinte ao trazer o arcabouço probatório contrapõe as razões trazidas pela autoridade julgadora, desse modo, estar-se diante de nítida exceção daquelas arroladas no § 4º do Decreto n.º 70.235/72, *in verbis*:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, **a menos que**: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

[omissis]

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Sendo assim, afasto a preclusão a respeito da juntada a *posteriore* dos documentos pela contribuinte em saudação ao Princípio da Verdade Material e do Formalismo Moderado.

Perante o exposto, sugiro a conversão do presente julgamento em diligência para que sejam os autos remetidos à Unidade de Origem para que a autoridade fiscal apure a certeza e liquidez do crédito pretendido pela recorrente a partir dos documentos apresentados por ela em sede recursal e, havendo necessidade, seja a contribuinte intimada para esclarecimentos e juntada de documentação complementar pertinente ao caso.

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-001.178 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13888.910953/2009-38

Encerrados os trabalhos, seja emitido relatório fiscal conclusivo com posterior ciência de seu teor a contribuinte para que se manifeste dentro do prazo legal. Com ou sem manifestação, vencido o prazo, sejam os autos devolvidos ao CARF para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

**Sabrina Coutinho Barbosa.**