



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



**Processo nº** 16349.000454/2010-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-010.629 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de março de 2021  
**Recorrente** NUMERAL 80 PARTICIPACOES S/ANUMERAL 80 PARTICIPACOES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

Até a apresentação da Manifestação de Inconformidade / Impugnação, a Recorrente pode reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sendo absolutamente inócuo o § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958 citado pelo Acórdão de Manifestação de Inconformidade como impeditivo para se conhecer dos documentos juntados.

É de se sublinhar que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade não se detém sobre a qualquer análise a respeito dos documentos juntados à Manifestação de Inconformidade, ignorando por completo a análise da pretensão do direito creditório, em vista da perda de prazo, questão que está sendo afastada pelos motivos já expostos.

A decisão da Delegacia Regional de Julgamento deve ser REFORMADA, devendo os autos retornarem à 1ª instância de julgamento, onde será observado se os documentos juntados à Manifestação de Inconformidade atendem a pretensão do direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial 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, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson

Macedo Rosenburg Filho (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.  
Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Renato Pereira de Deus, o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

## Relatório

Grupo de Tributo: COFINS	Data de Arrecadação: 15/07/2004
Valor Original do Crédito Inicial:	434.732,43
Crédito Original na Data da Transmissão:	434.732,43
Selic Acumulada:	31,40%
Crédito Atualizado:	571.238,41
Total dos débitos desta DCOMP:	571.238,41
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP:	434.732,43
Saldo do Crédito Original:	0,00

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

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que não homologou o pedido de compensação no PER/DCOMP n.º 20265.84941.230606.1.3.04-9381 transmitida em 23/06/2006 no montante de R\$ 434.732,43.

O crédito objeto desse Per/Dcomp é decorrente de um pagamento indevido de COFINS (cód. 5856), no montante de R\$ 703.696,67, realizado em 15/07/2004.

**Destaca-se que o processo n.º 16692.725287/2015-68 está apensado a esse processo, por tratar-se do mesmo crédito.**

No intuito de instruir o processo e visando a regularidade das informações prestadas acerca do crédito, o contribuinte foi intimado em 27/04/2011 a apresentar informações no prazo de dez dias. Porém, o contribuinte não atendeu a intimação, tornando inviável o exame do crédito, por isso o crédito não foi reconhecido.

Cientificado do despacho decisório em 02.06.2011 (fl 82), o contribuinte manifestou inconformidade em 04.07.2011 (fls 84 a 93), por meio da qual apresentou os seguintes argumentos:

*sucinta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do despacho;*

*em razão do montante de lançamentos contábeis envolvidos no Termo de Intimação Fiscal em epigrafe, formulou pedido de dilação de prazo, porém foi indeferido;*

*para dar atendimento a Intimação Fiscal precisava levantar informações em 7.358 lançamentos contábeis em suas contas de despesas;*

*elaborou um levantamento apresentando as 15 maiores notas fiscais de cada período, o que comprova a veracidade dos créditos apontados;*

*no início, considerou os créditos dos insumos da proporção que representou o faturamento no mercado interno sobre o faturamento total (R\$ 348.067,10);*

*a Dacon de junho de 2004 foi retificada, passando a considerar também, os créditos dos insumos relacionados ao faturamento de exportação, no valor de R\$ 433.737,99;*

*inicialmente, a aplicação da proporcionalidade do faturamento no mercado interno sobre o faturamento total, para apuração dos créditos sobre os insumos foi baseada no art. 3º, § 7º da Lei nº 10.833/03;*

*posteriormente, verificou-se que o dispositivo da lei acima não se aplica ao caso de faturamento de exportação, nos termos do art. 6º, § 7º da referida Lei;*

*anexou a essa manifestação, os documentos solicitados no referido termo de intimação fiscal.*

Em 20 de dezembro de 2018, através do **Acórdão n.º 08-45.362**, a 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 18 de março de 2019, às e-folhas 675.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 17 de abril de 2019, e-folhas 676, de e-folhas 678 à 697.

Foi alegado:

- Das consequências jurídicas da presente petição;
- Dos argumentos da decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza – CE;
- Da preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância: Ofensa ao princípio da busca pela verdade material - vício na análise de provas apresentadas pela Numeral 80;
- A decisão da DRJ/FOR tratou de forma genérica todos os argumentos apresentados sobre a liquidez e certeza do créditos apresentados pela Numeral 80;
- Dos fundamentos jurídicos (mérito) de reforma da decisão recorrida;
- Da denúncia espontânea.

- Dos pedidos

Diante de tudo que foi largamente evidenciado nas razões de recurso, que diante dos argumentos postos no Acórdão n.º. 08-45.363, efetivou a NUMERAL 80, nos itens acima, a apresentação dos fatos e argumentos que vão de encontro a decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE.

Na verdade houve uma insurreição ampla, total e irrestrita da NUMERAL 80 contra os fundamentos da decisão consubstanciada no Acórdão n.º. 08-45.363, apresentando os

subsídios necessários para a declaração, por essa Corte Administrativa, da nulidade do Processo administrativo n.º. 16349.000454/2010-60; ou caso assim não entendam os Ilustres Julgadores, as razões e os motivos para que seja julgado improcedente o despacho decisório.

Assim procedendo, a NUMERAL 80 utilizou-se do princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos; devem expor claramente os fundamentos que buscam a anulação do despacho decisório ou, ainda, a pretensão de anulação ou reforma da decisão de 1ª instância. Na verdade, o princípio da dialeticidade consiste no dever do NUMERAL 80 de indicar todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso, visto ser impossível ao CARF avaliar os vícios existentes na decisão de primeiro grau, sem que o interessado apresente todas as suas razões.

Sobre o assunto, leciona Nelson Nery Júnior:

“(...) o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. O Recorrente deverá declinar o porquê do pedido de reexame da decisão. (...) As razões do recurso são elemento indispensável a que o tribunal, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. A sua falta acarreta o não conhecimento. Tendo em vista que o recurso visa, precipuamente, modificar ou anular a decisão considerada injusta ou ilegal, é necessária a apresentação das razões pelas quais se aponta a ilegalidade ou injustiça da referida decisão judicial” (Nelson Nery Júnior in “Teoria geral dos Recursos”. São Paulo; Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 176 e 177).

Assim, tomando como norte o princípio da dialeticidade, a NUMERAL 80 requer:

- a) Que seja declarada a nulidade do julgamento de 1ª instância administrativa realizado pela 5ª Turma da DRJ/FOR nos autos do processo administrativo n.º. 16349.000454/2010-60, tendo em vista as irrefutáveis razões descritas nos subitens acima, anulando a decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/FOR que não observou que na busca da verdade material através da análise de documentos e alegações/justificativas;
- b) Caso seja vencida a nulidade, requer que seja concedida à NUMERAL 80, a possibilidade de dilação do prazo para apresentação de documentos, sem aplicação de qualquer penalidade, julgando totalmente improcedente despacho decisório; e,
- c) e caso seja imputado algum montante a ser devido pela NUMERAL 80 mantida por essa Corte Administrativa o benefício da denúncia espontânea.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3302-010.629 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.000454/2010-60

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

### **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.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 18 de março de 2019, às e-folhas 675.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 17 de abril de 2019, e-folhas 676.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### **Da Controvérsia.**

- Da preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância: Ofensa ao princípio da busca pela verdade material - vício na análise de provas apresentadas pela Numeral 80;
- A decisão da DRJ/FOR tratou de forma genérica todos os argumentos apresentados sobre a liquidez e certeza do créditos apresentados pela Numeral 80;
- Dos fundamentos jurídicos (mérito) de reforma da decisão recorrida;
- Da denuncia espontânea.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de pedido de compensação no PER/DCOMP n.º 20265.84941.230606.1.3.04-9381 transmitida em 23/06/2006 no montante de R\$ 434.732,43.

Destaca-se que o processo n.º 16692.725287/2015-68 está apensado a esse processo, por tratar-se do mesmo crédito.

É de se esclarecer que a presente demanda versa sobre direito creditório e não lançamento de crédito tributário. Portanto, questões relacionadas à constituição e exigência do crédito tributário, como a denúncia espontânea, não encontram qualquer ressonância.

### **- Da origem do crédito.**

A origem do crédito para as compensações no PER/DCOMP 20265.84941.230606.1.3.04-9381 é o pagamento a maior da COFINS da competência Julho de 2004, em razão de ter sido considerado na apuração inicial os créditos dos insumos da proporção

que representou o faturamento no mercado interno sobre o faturamento total, ou seja, R\$ 348.067,10 (e-folhas 147).

#### **- Ajustes Contábeis**

A correção do procedimento de apuração do crédito de insumos, conforme fundamentação acima, foi levantada em janeiro de 2006, quando passou-se a utilizar o procedimento correto.

Foram efetuadas as apurações das diferenças anteriores, no caso da COFINS o período abrangido foi de fevereiro de 2004 a novembro de 2005, com os seus correspondentes reflexos no IRPJ e na CSLL, e a contabilização dos valores apurados foi efetuada em 30 de abril de 2006 (e-folhas 148).

#### **- Do Termo de Intimação Fiscal n.º 141/2011**

No intuito de instruir o processo e visando a verificação da regularidade das informações prestadas acerca do crédito, o contribuinte foi intimado em **27/04/2011**, conforme se verifica no AR (fl.21) a apresentar informações/esclarecimentos, no prazo de 10 (dez) dias, de acordo com o **Termo de Intimação Fiscal n.º 141/2011** (fls. 19/20).

No Termo de Intimação Fiscal foram solicitados os seguintes esclarecimentos/documentações:

Esclarecer, de forma expressa e fundamentada, a origem do crédito utilizado para as compensações em epígrafe, especificando as razões de fato e de direito pelas quais o valor pleiteado foi considerado pelo interessado como recolhimento indevido ou a maior, comprovando, se for o caso, os ajustes contábeis realizados para saneamento da diferença (se não houve ajuste, justificar);

No mesmo diapasão, foi solicitada a apresentação dos seguintes documentos:

Apresentar documentos comprobatórios dos valores informados no DACON, relativos a JULHO de 2004, conforme abaixo especificado:

Demonstrativos, impresso e eletrônico formato Excel, discriminando os valores que compuseram as bases de cálculo da COFINS (ficha 07 do DACON/Cálculo da COFINS), conforme segue:

- Linha 01 - Receita da Exportação;
- Linha 02 - Receita de Prestação de Serviços;

Cópias autenticadas das 15 (quinze) notas fiscais de maior valor do mês de JULHO de 2004, relativas às linhas 01 e 02 referidas no item n.º 1.

Demonstrativos, impresso e eletrônico formato Excel, discriminando cada um dos valores que compuseram as bases de cálculo da COFINS (ficha 06 do DACON/Apuração dos Créditos da COFINS), conforme segue:

- Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos;
- Linha 05 - Despesas Aluguéis de Prédios locados de Pessoas Jurídicas;
- Linha 13 - Outras Operações com Direito a Crédito.

Cópias autenticadas das 15 (quinze) notas fiscais de maior valor do mês de JULHO de 2004, relativas à linha 03, bem como os comprovantes de pagamento conforme informado nas linha 05 e 13, relativamente à apuração dos créditos referidos no item nº 3.

Nota-se que a intimação faz exigência explícita quanto a “demonstrativos, impresso e eletrônico formato Excel”.

#### **- Do pedido de dilação de prazo.**

A REQUERENTE, protocolou em **09 de maio de 2011**, pedido de dilação do prazo, por mais 20 (vinte) dias, o qual restou deferido em parte, concedendo-se prazo de 10 (dez) dias somente.

A REQUERENTE formulou novo pedido de dilação de prazo em 19/05/2011, o qual **restou indeferido**.

Mesmo com a concessão de mais 10 (dez) dias, houve o decurso do prazo sem o atendimento à intimação.

Logo, o Despacho Decisório não homologou o PER/DCOMP n° 20265.84941.230606.1.3.04-9381.

#### **- Dos documentos juntados à Manifestação de Inconformidade.**

Foi apresentada a Manifestação de Inconformidade no prazo regulamentar.

Na Manifestação de Inconformidade, a REQUERENTE elaborou um levantamento apresentando as 15 (quinze) maiores nota fiscais de cada período, juntando copia em anexo.

No item 16 da Manifestação de Inconformidade é atestado:

16 - Fica demonstrada a total impossibilidade de cumprimento das determinações constantes no termo de intimação fiscal no. 141/2011, inclusive em razão do indeferimento do pedido de dilação de prazo formulado em 19/05/2011, podendo, conforme já mencionado causar graves danos à REQUERENTE, em razão de eventual lançamento indevido de débito tributário proveniente do indeferimento da compensação requerida.

Contudo, no item 21 da Manifestação de Inconformidade traz a seguinte afirmação:

21 - É oportuno, também, frisar que, com a documentação anexa à presente, dá-se integral cumprimento ao disposto no TEF n. 141/2011, sendo possível a reconsideração e reforma do despacho proferido, homologando-se a DACON apresentada pela REQUERENTE.

São trazidos aos autos documentos pela REQUERENTE, a partir das e-folhas 149.

#### - Do Acórdão de Manifestação de Inconformidade

O Acórdão da Delegacia Regional de Julgamento **não analisa** os documentos juntados na Manifestação de Inconformidade por dois motivos, conforme pronunciamento de folhas 03 e 04 daquele documento:

##### 1) Não foram entregues em meio eletrônico.

Diante do não atendimento das intimações, não foi homologado o referido pedido de compensação. Entretanto, a contribuinte anexou documentos comprobatórios em sua Manifestação de Inconformidade, que, segundo a contribuinte, atendem integralmente as essas intimações.

Nesse sentido, analisamos os documentos trazidos aos autos e verificamos **que embora tenham sido entregues os itens solicitados, estes não foram entregues em meio eletrônico como solicitado nas intimações** (ver tela abaixo), inviabilizando, assim, a leitura e o batimento dos dados apresentados, que de outro modo não poderia ser feito senão mediante a utilização do sistema eletrônico de processamento de dados.

(...)

##### 2) Perda de prazo.

Além disso, a contribuinte alegou a impossibilidade de cumprimento das determinações constantes no Termo de Intimação, inclusive em razão do indeferimento do pedido de dilação de prazo, ocorre que conforme o § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, quando as informações e os documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo para a apresentação dos comprovantes necessários à revisão será de cinco dias.

Portanto, não há o que se falar em impossibilidade de atender as intimações, visto que o prazo estipulado em lei é de apenas cinco dias, entretanto a fiscalização concedeu um prazo inicial de dez dias e depois dilatou o prazo em mais dez dias, superando o prazo previsto na referida Lei.

Quanto ao item (1), a entrega de documentos em outro formato daquele solicitado pela fiscalização não pode ser impeditivo para a análise de direito creditório.

Quanto ao item (2), o Acórdão de Manifestação de Inconformidade fundamenta sua posição, através do § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958:

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o **caput** será de cinco dias úteis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

### - 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, §3º 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 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, pelo 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 Declaração 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.

Cumprе 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.º 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.

IMPRESINDIBILIDADE 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.º 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.

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.º 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.º 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, mesmo no caso de uma 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.

§ 1º 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.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º 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)<sup>1</sup>

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 nº 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.

#### **- 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 sido expressamente contestada pelo impugnante.

---

<sup>1</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

### 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.

### 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, até a apresentação da Manifestação de Inconformidade / Impugnação, a Recorrente pode reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sendo absolutamente inócua o § 1º do art. 19 da Lei n.º 3.470, de 1958 citado pelo Acórdão de Manifestação de Inconformidade como impeditivo para se conhecer dos documentos juntados.

É de se sublinhar que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade **não se detém** sobre a qualquer análise a respeito dos documentos juntados à Manifestação de Inconformidade, ignorando por completo a análise da pretensão do direito creditório, em vista da perda de prazo, questão que está sendo afastada pelos motivos já expostos.

Portanto, DOU PROVIMENTO PARCIAL **para que a decisão referente ao Acórdão n.º 08-45.362, a 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza/CE, Sessão de 20 de dezembro de 2018 (e-folhas 588) SEJA REFORMADA**, devendo os autos retornarem à 1ª instância de julgamento, onde será observado se os documentos juntados à Manifestação de Inconformidade atendem a pretensão do direito creditório.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.