



<b>Processo nº</b>	16682.900065/2010-45
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-011.275 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de junho de 2021
<b>Recorrente</b>	TELEMAR NORTE LESTE S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2000

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. VERDADE MATERIAL.

O Princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses “outros meios”, pois não há provas bastantes.

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.

(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, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

01.Período de Apuração:	31/01/2000
CNPJ:	08.827.313/0001-20
Código da Receita:	2172
Nº da Referência:	
Data de Vencimento:	15/02/2000
Valor do Principal	379.876,91
Valor da Multa	0,00
Valor dos Juros	0,00
Valor Total do Darf	379.876,91
Data de Arrecadação:	15/02/2000

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

Trata o presente processo de Declaração de Compensação nº 12649.65833.231006.1.7.04-8041 que pleiteia o valor de R\$ 54.668,20 relativo a pagamento a maior de DARF recolhido em 15/02/2000, do período de apuração 31/01/2000, com código 2172, no valor de R\$ 379.876,91 da empresa incorporada Telecomunicações da Paraíba S.A. (CNPJ nº 08.827.313/0001-20).

De acordo com o despacho decisório (fl. 07) a compensação não foi homologada em virtude de o valor recolhido ter sido integralmente utilizado para quitação de débito do período.

O contribuinte foi cientificado em 14/06/2010 (fl. 11) e apresentou manifestação de inconformidade (fl.12/21) em 14/07/2010, alegando em síntese:

Pleiteia crédito de pagamento indevido da incorporada Telecomunicações da Paraíba;  
Identificou erro na apuração da COFINS no mês de agosto de 1999 da antiga Telecomunicações da Paraíba;

Somente por meio de determinação de diligências com o fito de examinar a escrituração contábil, poderia o fisco se manifestar acerca da legitimidade da compensação;

Conforme se depreende das planilhas anexadas, a requerente detectou valores pagos a maior a título de PIS em diversos períodos de apuração no ano de 2000.

A doutrina e a jurisprudência dos nossos tribunais judiciais e administrativos, prestigiam o entendimento de que os elementos detectados a partir dos documentos contábeis do contribuinte prevalecem sobre eventuais equívocos e dados que não conferem com a realidade dos fatos contidos em declarações prestadas pelo contribuinte.

O despacho decisório viola os princípios da verdade real e do dever de investigação, assim como, os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, insculpidos nos incisos LV e LVI do artigo 5º da Constituição Federal.

Protesta pela produção de prova pericial contábil e formula quesitos.

Encerra a manifestação requerendo a insubsistência do Despacho Decisório, a homologação da compensação declarada, reconhecendo-se o direito creditório, devidamente atualizado, bem como a extinção do crédito tributário.

Requer a juntada posterior dos documentos que eventualmente se façam necessários, haja vista a impossibilidade de se obter toda a documentação necessária em tempo hábil, em face do porte da empresa, do período e por se tratar de crédito de sociedade incorporada pela requerente.

Em 14 de dezembro de 2015, através do **Acórdão n.º 12-78.786**, a 16<sup>a</sup> Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 09 de agosto de 2017, e-folhas 84.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de setembro de 2017, e-folhas 87, de e-folhas 89 à 98.

Foi alegado:

- Da origem do crédito;
- Da produção de prova pericial e realização de diligência.

#### DO PEDIDO

Por todo exposto, pede e espera a Recorrente a procedência do presente Recurso Voluntário, para que seja homologada a compensação efetuada, reconhecendo integralmente o direito creditório, devidamente atualizado, além da insubsistência do acórdão recorrido e a extinção do crédito tributário consubstanciado na DCOMP tratada nos presentes autos.

Caso não seja este o entendimento de V. Sas, em plena observância ao Princípio da Verdade Real, regra basilar do processo administrativo, e vislumbrando não serem os documentos ora acostados suficientes para comprovar o alegado, requer a conversão do julgamento em diligência, de modo a (i) atestar e confirmar a evidente existência de pagamento a maior de COFINS em fevereiro de 2000, e (ii) atestar a correção dos procedimentos adotados pela Recorrente que originou o crédito em seu favor utilizado para pagamento via compensação de débitos próprios de COFINS relativos ao ano de 2003.

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud - Relator

##### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 09 de agosto de 2017, e-folhas 84.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de setembro de 2017, e-folhas 87.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

##### **Da Controvérsia.**

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Da origem do crédito;
- Da produção de prova pericial e realização de diligência.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) n.º 12649.65833.231006.1.7.04-8041, transmitida eletronicamente pela Recorrente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na qual se pretendeu a compensação débito de COFINS de setembro de 2003, no valor histórico de R\$ 90.656,28, com crédito decorrente de pagamento a maior de COFINS, efetuado pela Telecomunicações da Paraíba S.A. (incorporada pela Recorrente), em fevereiro de 2000 (período de apuração de janeiro de 2000).

Por força da não homologação da referida compensação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil passou a exigir débito de COFINS referente a setembro de 2003, no montante, à época, de R\$ 187.241,47 (valor para pagamento até 30/06/2010).

- Da origem do crédito.

O crédito se origina da empresa Telecomunicações da Paraíba S.A., incorporada pela Recorrente em julho de 2001.

α Recorrente, ora incorporadora, identificou pagamentos que entendeu indevidos ou recolhidos a maior realizados por empresa sucedida.

Entendeu a Recorrente que poderia utilizar tais direitos creditórios para pagar débitos próprios relativos a tributos federais.

Neste sentido, a Recorrente refez as bases de cálculo de anos anteriores da empresa adquirida, com o fito de identificar valores passíveis de restituição/compensação.

Assim, a Recorrente identificou equívoco na apuração da COFINS no mês de janeiro de 2000 da antiga Telecomunicações da Paraíba S.A., que realizou pagamentos em montante superior ao débito efetivamente apurado.

O crédito identificado foi utilizado na PER/DCOMP n.º 12649.65833.231006.1.7.048041, objeto do presente processo.

Despacho Decisório Eletrônico (e-folhas 07) não homologou a compensação dada a inexistência de crédito disponível.

Cientificada do r. despacho decisório, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade.

Por meio do acórdão n.º 12-78.786, a 16<sup>a</sup> Turma da DRJ/RJO julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se pronunciou, às folhas 04 e 05 daquele documento:

A interessada apresentou DIPJ apurando COFINS de 01/2000 no valor de R\$ 593.627,23 (fl. 71).

Na DCTF retificadora foi informada COFINS de 01/2000 no valor de R\$ 514.920,66, sendo que o valor de R\$ 189.711,95 estaria suspenso por liminar em mandado de segurança n.º 99.52617 e o valor de R\$ 325.208,71 teria sido quitado por pagamento (fl. 72/74)

Na verdade a lide limita-se em definir se o pagamento de um débito não exigível, ensejaria a possibilidade de restituição deste valor.

O próprio contribuinte declara que o débito de COFINS de janeiro de 2000 é de R\$ 514.920,66, de acordo com a legislação aplicável. Assim, não há dúvidas de que existe a obrigação.

A parcela de R\$ 189.711,95 foi informada à época com a exigibilidade suspensa, o que não significa que não haja a obrigação, e sim que a Fazenda não pode empreender ações de cobrança.

A obrigação legal somente deixará de existir quando a relação jurídica que a originou deixar de produzir, definitivamente, os efeitos que lhe são pertinentes. Essa relação jurídica terminará quando houver, por exemplo, decisão definitiva acerca da constitucionalidade da lei que introduziu o tributo, proferida em instância competente, ou caso haja seu efetivo cumprimento por meio de pagamento ou outra forma de extinção da obrigação tributária.

Assim, a suspensão da exigibilidade da cobrança da obrigação legal provocada por meio de recursos legais iniciados pela interessada, não afeta a existência dessa obrigação. Nesse caso, a obrigação legal continua existindo, mas não é, no momento, exigível.

O fato é que existe um débito confessado e um valor pago a menor que o devido, e que a diferença somente não pode ser cobrada em virtude de decisão judicial que suspende a exigibilidade.

Diante do acima exposto, existindo o débito e efetuado o pagamento não há que se falar em restituição de pagamento indevido.

Cabe ressaltar que o saldo do débito informado com exigibilidade suspensa foi transferido para o Parcelamento Especial. (fl.73).

**A interessada alega que a planilha (fl. 60) demonstraria o pagamento a maior. Ocorre que a planilha apura exatamente o mesmo valor de Cofins a pagar apurado na DIPJ (R\$ 593.627,23), ou seja de acordo com o demonstrativo apresentado pela interessada o débito foi confessado a menor na DCTF e não a maior. Verifica-se que na última linha da planilha, o contribuinte apura valor a recolher de R\$ 213.760,32.**

Cabe aos contribuintes, em defesa ao crédito pretendido, provar o teor das alegações contrapostas aos argumentos da autoridade fiscal para não acatar, total ou parcialmente, o alegado crédito. Importante é que não basta aos contribuintes apenas alegar sem provar; não basta simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmendo possuir o direito ao crédito. Os contribuintes devem ser capazes de comprovar cabalmente o direito alegado, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Saliente-se, ainda, que, no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, todas as declarações, informações, documentos e registros contábeis elaborados pelos contribuintes somente fazem prova a seu favor perante o Fisco quanto à existência de direito pretendido se calcados em documentos fiscais, hábeis e idôneos.

**A interessada apresenta apenas uma planilha, e conforme já citado acima a planilha apura os mesmos valores que constam na DIPJ apresentada e é superior aquele confessado em DCTF.**

(Grifo e negrito nossos)

É alegado às folhas 04 do Recurso Voluntário:

Por se tratar de crédito vinculado a um único DARF, no valor de R\$ 379.876,91, para a solução da questão bastaria perquirir se para o período de competência nele consignado (31.01.2000), da comparação entre a apuração da empresa e os pagamentos realizados, houve montante recolhido a maior no valor mínimo de R\$ 90.656,28.

No entanto, em que pese à necessidade de determinação de diligências para haver uma averiguação correta, a D. Autoridade Fiscal optou deliberadamente por não fazer, se baseando apenas em rasas telas presentes nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ignorando princípios norteadores do processo administrativo fiscal, como os da verdade real, do contraditório e ampla defesa.

Nessa mesma linha, alegação de folhas 06 do Recurso Voluntário:

De fato, a Recorrente procedeu ao reexame dos tributos recolhidos por sua incorporada, identificando, assim, grande monta de impostos e contribuições pagos a maior e que, portanto, foi objeto de compensação legítima e na forma da lei por aquela.

No caso em tela, foi assim que a Recorrente agiu, ao refazer as bases de cálculo da Telecomunicações da Paraíba S.A., após sua incorporação, detectou valores pagos a maior a título de COFINS em diversos períodos de apuração do ano 2000, razão pela qual usou o crédito originado no erro de computo de serviços que correspondem aos de telecomunicação para compensar valores da própria COFINS do período de apuração de setembro de 2003.

Vale lembrar que a doutrina mais autorizada, bem como a jurisprudência dos nossos tribunais judiciais e administrativos, prestigia o entendimento de que os elementos detectados a partir dos documentos contábeis do contribuinte prevalecem sobre eventuais equívocos e dados que não conferem com a realidade dos fatos contidos em declarações por ele prestadas.

Portanto, somente após esta análise dos elementos contábeis da Requerente, estaria o Fisco legitimado a negar a homologação da compensação em tela; em virtude da eventual ausência do crédito reclamado, após a constatação, por meio da efetiva fiscalização, de que não haveria indébito a ser compensado pela Recorrente.

E nem podia ser diferente. Isto porque são conceitos basilares e de observância inafastável no processo administrativo fiscal o princípio da verdade real, que deve ser fielmente observado pelas Autoridades Administrativas ao proceder à lançamento fiscais, analisar pedidos de compensação formulados pelos contribuintes, impor e graduar penalidades e exigir tributos de quaisquer espécies.

O Por fim, alega e pleiteia às folhas 08 e 09 do Recurso Voluntário:

Conforme se infere na Manifestação de Inconformidade, a Recorrente não se negou a realizar a juntada de documentos comprobatórios. Somente requereu a juntada a posterior de documentos necessários à comprovação do direito ora alegado, considerando tratar-se de um processo de incorporação e que, por isso, à época da manifestação não havia tempo hábil para se obter toda a documentação necessária, em face do porte do contribuinte e da complexidade do processo.

Todavia, ficou comprovada a boa-fé da Requerente ao solicitar a juntada posterior de documentos contábeis e ao requerer a produção de prova pericial.

O deferimento do pedido de juntada de documentos posterior é necessário às garantias constitucionais da ampla defesa e ao contraditório.

Em casos análogos, o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de que, é possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada. Veja-se a exemplo a recente decisão do E. Conselho:

(...)

Ademais, após a juntada dos documentos, com o escopo de acabar de uma só vez com qualquer dúvida que ainda paire, comprovando-se definitivamente o crédito

compensado, a Recorrente protesta pela baixa dos autos para realização de perícia contábil e, para tanto, formula desde já os seguintes quesitos:

*1 — Da análise da documentação contábil e das apurações realizadas pela Requerente é possível identificar a existência de pagamento a maior de COFINS, em setembro de 1999, relativo ao período de apuração de agosto de 1999?; e*

*2—Se sim, tal valor foi corretamente utilizado pela Requerente na presente compensação?*

(Grifo e negrito nossos)

Foram juntados os seguintes documentos na Manifestação de Inconformidade, a partir das e-folhas 22:

- Procuração, substabelecimento, atos constitutivos, cartão do CNPJ e identidade do signatário;
- Despacho Decisório;
- Demonstrativos do indébito (direito creditório).

- 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 resarcimento, 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, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou resarcimento 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.

#### - 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 transscrito 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.

#### - Das provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou resarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

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

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- 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.

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 declarear 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, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

– Da juntada de documento na fase recursal.

Por conseguinte, tem-se por incontroversa a decisão da DRJ na parte em que conclui que o contribuinte não logrou demonstrar a existência de crédito líquido e certo, ônus que a ele caberia em um pedido de compensação, como estabelecido na Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

Art.36. **Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado**, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 37 desta Lei. (grifou-se)

Em face do já exposto, tem-se a impossibilidade em se iniciar a produção de provas na fase do recurso voluntário.

Isso porque, como já abordado, resta incontroversa a obrigação do contribuinte demonstrar por documentação hábil e idônea, contábil e fiscal, a origem e liquidez do crédito pleiteado, o que no sentir desta Conselheira, não foi feito na manifestação de inconformidade, momento oportuno para que referidas alegações viesssem aos autos.

A admissão da juntada de provas em sede recursal, é exceção à regra e apenas nos casos, em que:

1. o despacho é eletrônico e a Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno; ou
2. ter trazido qualquer demonstrativo COMPLEMENTAR, para dirimir questões referentes à documentos já apresentados na impugnação.

A regra é a não admissão de produção probatória na fase recursal, pois subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis:

1. caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo; e
2. caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria supressão de instância e, em ambos os casos, representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

Tratando-se de despacho decisório eletrônico que não homologa PER/DCOMP, no qual não é dada ao Contribuinte a possibilidade de estabelecer uma dialeticidade razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do Artigo 16 do D. 70.235/72, DESDE QUE em sua manifestação de Inconformidade a contribuinte traga:

1. argumentos objetivos acerca do motivo pelo qual entende que possui direito ao crédito; e
2. documentos que embasam os referidos argumentos e que tenham o condão de estabelecer, no julgador, uma “relativa certeza” acerca da probabilidade da veracidade dos argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, por exemplo planilhas e notas fiscais.

Fundamental salientar que para fins de estabelecer esta “relativa certeza” não se consideram documentos unilateralmente produzidos pelo próprio contribuinte, como DARF, PERD/COMP, e DCTF pois não servem como prova dos crédito.

A questão foi tratada de forma profunda pela Ilustre Conselheira Larissa Nunes Girard, no acórdão nº 3002.000.234, do qual peço vénia para adotar como minhas as razões de decidir, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, vejamos:

Esta discussão deve adotar como ponto de partida, necessariamente, os parâmetros legais estabelecidos para o tema no Decreto nº 70.235, de 1972:

**Art. 16. A impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

(...)

**§ 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.** (grifado)

A apresentação da manifestação de inconformidade é momento crucial no processo administrativo fiscal. O que é trazido pelo sujeito passivo a título de razões e provas define a natureza e a extensão da controvérsia que, regra geral, só deveria alcançar este Conselho após a apreciação da matéria pela primeira instância. Ao admitir o início da produção de provas em fase de recurso voluntário, suprimimos o exame da matéria pelo colegiado a quo, de fato, uma supressão de instância, em desfavor do contraditório e do rito processual estabelecido no referido Decreto.

Consoante os §§ 4º e 5º acima transcritos, preclui o direito do recorrente de fazer prova em momento posterior à apresentação da manifestação de inconformidade, exceto se demonstrada a impossibilidade de fazê-lo tempestivamente por motivo de força maior ou a existência de novos fatos ou razões, ocorridos ou trazidos aos autos após a juntada da manifestação. Ainda sobre a entrega extemporânea de documentos, dita o comando que tal solicitação deve ocorrer mediante petição fundamentada, na qual fique demonstrada a ocorrência de alguma das exceções.

Pois bem, nenhuma das condições estabelecidas pelo Decreto se faz presente. Os documentos probatórios e o explicações detalhadas sobre o erro no cálculo da contribuição somente se deram a conhecer nesta fase, sem qualquer justificativa por sua apresentação tardia. Incontestável que a situação não se enquadra em nenhuma das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto. Por consequência, configurada está a preclusão temporal.

Há de se ponderar, todavia, que a ocorrência de determinadas especificidades permitiria ao julgador conhecer da prova apresentada intempestivamente, em prol da verdade material, que é um princípio caro ao processo administrativo fiscal, mas não absoluto, como muitas vezes se pretende. Deve o julgador procurar o equilíbrio com os demais princípios, em especial como os princípios da legalidade e do devido processo legal, principalmente porque se trata de afastar a aplicação de um dispositivo legal que determina expressamente a preclusão.

Para tanto, é requisito que o contribuinte tenha exercido seu papel de tentar demonstrar o direito quando devido, ou seja, na interposição da manifestação de inconformidade. Nesse contexto, as provas apresentadas com o recurso voluntário poderiam ser conhecidas com o objetivo de esclarecer um ponto obscuro, complementar uma demonstração já iniciada ou reforçar o valor do que foi anteriormente apresentado, algo próprio do desenvolvimento da marcha processual. O que se configura inadmissível é a invocação da busca da verdade material com vistas a propiciar ao recorrente a oportunidade de suprir sua própria omissão em fase anterior.

Tal entendimento, ao contrário do que afirma o contribuinte, é o que prevalece atualmente no Carf. A verse os Acórdãos nº 3201002.731 do conselheiro Winderley Pereira e nº 1302002.731 do conselheiro Flávio Dias, representativos de decisões em Turmas Ordinárias de diferentes Seções de Julgamento, bem como os Acórdãos nº 9303005.761 do conselheiro Andrada Natal, nº 9303006.241 da conselheira Vanessa Cecconello e nº 9303005.413 do conselheiro Demes Brito, todos da 3<sup>a</sup> Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ressalta-se que as decisões citadas resultam de julgamentos realizados nos últimos doze meses e representam o entendimento atual do tema.

Para que não reste dúvida, transcreve-se, a título ilustrativo, as razões de decidir da conselheira relatora Vanessa Cecconello no Acórdão nº 9303006.241, em sessão de julgamento realizada em 25/01/2018:

Esclareça-se não se estar privilegiando o formalismo exacerbado em detrimento do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal. Ocorre que não ficou demonstrada no caso em exame qualquer das hipóteses autorizadoras do acolhimento das provas apresentadas somente na fase recursal, quais sejam: (a) impossibilidade de apresentação oportuna, por força maior; (b) sejam referentes a fato ou a direito supervenientes ou, ainda, (c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente veiculados nos autos.

Some-se aos fundamentos até aqui expendidos, que, conforme consignado no acórdão recorrido, mesmo sendo admitidos os documentos fiscais e contábeis trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário, não seriam suficientes para comprovar a certeza e a liquidez do indébito tributário. Por conseguinte, demandaria a reabertura da fase de instrução do processo para que a Contribuinte colacionasse aos autos outras provas complementares, as quais provavelmente estavam em seu poder quando da apresentação da manifestação de inconformidade, providência incabível, nesse caso, em sede de recurso.

**Admitir-se-ia a análise de argumentos e provas novas se os mesmos tivessem sido apresentados com a manifestação de inconformidade e, somente no julgamento da mesma por meio de acórdão, tivessem sido considerados por insuficientes. Nessa hipótese, em prol da busca da verdade real dos fatos e demonstrando, a empresa, o intuito de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado, poder-se-ia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo.**

Nesse diapasão, os argumentos e provas não trazidos em sede de manifestação de inconformidade, mas tão somente em sede de recurso voluntário e não comprovada a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, são considerados preclusos, não podendo ser analisados por este Conselho em sede recursal.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte. (grifado)

Pelo o exposto, uma vez não caracterizada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, conlúo por precluso o direito de produzir provas e não conheço da documentação juntada aos autos.

Esse é o entendimento que prevalece no âmbito deste Conselho, conforme exemplificam os acórdãos trazidos abaixo:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.**

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB nº 1.300/2012.

**Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.** (Acórdão nº 9303-006.241 – 3<sup>a</sup> Turma, Processo nº 10880.934561/2009-46, Rel. Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 25 de janeiro de 2018). (grifou-se)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 15/06/2002

**ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. IMPUGNAÇÃO OU MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.**

**No processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente 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.** (Acórdão nº 3302-008.098 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo nº 10880.929234/2008-91, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho, Sessão de 29 de janeiro de 2020). (**grifou-se**)

- Da produção de prova em função de solicitação de diligência.

No processo administrativo fiscal a autoridade julgadora não está obrigada a deferir pedidos de realização de diligência ou perícia requeridas. A teor do disposto no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, tais pedidos somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador.

Frise-se, a produção de provas, a realização de perícia ou diligência deve ser efetivada para a elucidação de fatos e/ou complementação de prova, isso tudo à critério da autoridade que realiza o julgamento do processo.

Também considero inaplicável o pedido de diligência. Com efeito, a recorrente já teve oportunidade para demonstrar seu direito material, após a ciência do Acórdão de manifestação de inconformidade. Permitir agora outra oportunidade malfere o art. 16, § 4º do PAF Decreto 70.235/72.

Neste momento é importante destacar que a diligência não se presta à complementação de provas que poderiam e deveriam ter sido produzidas pelo contribuinte que pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito, segundo a regra geral, a qual o ônus probatório recai a quem alega. A diligência, pelo contrário, serve para permitir que a Receita Federal do Brasil possa aferir a prova produzida pelo contribuinte.

Portanto, é de se concluir pelo indeferimento do presente pleito.

- O princípio da verdade material

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.

Ocorre que o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere.

A empresa permaneceu inerte em seu dever de colaboração, incidindo na carência probatória que implica o não reconhecimento do direito de crédito.

A título de exemplo: Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016.  
Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

#### VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

#### PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO / RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/PERÍCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"

Aliás, o princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses "outros meios", pois não há provas bastantes.

Dessa forma, complementando o que já foi esclarecido anteriormente, apesar de advertido pela decisão recorrida que a contribuinte deveria "trazer os elementos que o demonstrem e comprovem quando lhe for oportunizado recorrer na fase processual seguinte, o recurso voluntário ao CARF, se assim lhe convier" nada trouxe aos autos que comprovasse a existência do pleiteado direito creditório. Desse modo., mantém-se, por seus exatos termos, a decisão recorrida que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o Direito Creditório.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

