



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



**Processo nº** 16682.900182/2014-32  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3302-011.903 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de setembro de 2021  
**Embargante** TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. APRECIÇÃO DO PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO.

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 acolher os embargos de declaração para sanar o vício apontado, imprimir-lhes efeitos infringentes, 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: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Paulo Regis Venter.

## Relatório

A embargante sustenta que o acórdão padece dos seguintes vícios:

1. Contradição entre a afirmação de inexistência de respaldo documental e, ao mesmo tempo, afirmação de que nos autos há resumo da apuração e balancete analítico de novembro de 2009;
2. Omissão dos motivos pelos quais os documentos juntados em sede de recurso voluntário não seriam hábeis a demonstração da Cofins e o consequente pagamento a maior;
3. Contradição em reconhecer a diferença a maior no cômputo das retenções e desconsiderar os valores de débito declarado em DCTF, como confissão de dívida ou reconhecido pela embargante no recurso voluntário;

O acórdão embargado foi julgado na sistemática de recursos repetitivos, com aplicação da decisão proferida no processo n.º 16682.900176/2014-85, **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-010.087**, cuja análise recaiu na Cofins de agosto de 2009 e **não sobre PIS de novembro de 2009**, que é o objeto destes autos. Destaca-se que o voto no paradigma foi proferido com fundamento em análise de documentos específicos do período objeto daquele, no caso agosto de 2009.

O Despacho de Admissibilidade entendeu que os embargos devem ser admitidos, para que se proceda ao julgamento conforme os fatos constantes deste processo que são distintos do paradigma de n.º 16682.900176/2014-85.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

### 1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Embargos de declaração opostos pelo contribuinte em face do **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-010.093**, proferido em 18/11/2020, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

Entende-se que o recurso é admissível por atender a forma do artigo 65 do RICARF.

### 2. DO CABIMENTO

A embargante tomou ciência do acórdão embargado em 02/02/2021, tendo os embargos de declaração sido protocolados em 08/02/2021, segunda-feira, dentro, portanto, do prazo de cinco dias previsto no artigo 65 do Anexo II do RICARF.

O recurso é tempestivo.

### 3. DA OMISSÃO

O acórdão embargado foi julgado na sistemática de recursos repetitivos, com aplicação da decisão proferida no processo n.º 16682.900176/2014-85, **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-010.087**, cuja análise recaiu na Cofins de agosto de 2009 e não sobre **PIS de novembro de 2009**, que é o objeto destes autos.

Portanto, deve-se proceder novo julgamento.

### 4. DO DEFERIMENTO

#### 4.1 DA ANULAÇÃO DO ACÓRDÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente, deve-se proceder a anulação do **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-010.093**, para que se processe um novo julgamento.

#### 4.2 DO NOVO JULGAMENTO

Aproveita-se o Relatório do **Acórdão de Manifestação de Inconformidade**, a partir das e-folhas 327:

Trata o presente processo de Pedido de Restituição n.º 13358.91611.300813.1.2.04-8617 que pleiteia o valor de R\$ 102.104,65 relativo a pagamento a maior de DARF recolhido em 24/12/2009, do período de apuração 30/11/2009, com código 8109, no valor de R\$ 7.462.698,06.

De acordo com o despacho decisório (fl. 311) o pedido de restituição foi indeferido em virtude da inexistência de crédito já que o valor recolhido foi integralmente utilizado para quitação de débito do período.

O contribuinte foi cientificado em 14/03/2014 (fl. 313) e apresentou manifestação de inconformidade (fl.4/11) em 14/04/2014, alegando em síntese:

Apurou inicialmente um débito exigível de PIS no valor de R\$ 7.462.698,06 quitado por meio do DARF apontado no despacho decisório.

Ocorre que verificou que não havia computado em sua apuração as retenções de PIS realizadas por órgãos públicos, razão pela qual apresentou DACON retificadora em 30/08/2013 fazendo constar o valor correto devido a título de PIS no montante de R\$ 7.360.593,41. Assim restou demonstrado o pagamento a maior de R\$ 127.828,04.

O despacho é nulo em virtude da violação do artigo 76 da IN RFB N.º 1.300/2012, que determina que uma vez que existindo alguma dúvida quanto ao direito a RFB deve exigir a apresentação de documentos comprobatórios.

Face a ausência de intimação previamente ao despacho decisório, requer a nulidade do despacho, sob pena de ferir os princípios basilares do direito, em especial o princípios da verdade material.

A RFB já tinha conhecimento de todas as retenções computadas na DACON retificadora, posto que os valores ali constantes foram informados por meio das DIRF, conforme relatório extraído do próprio sistema da RFB.

Na remota hipótese de V. Sas entenderem que os documentos não são suficientes a comprovar a restituição, a manifestante pugna pela realização de diligência ou perícia. Indica assistente e formula quesitos.

Requer a procedência da Manifestação de Inconformidade, acolhendo-se a preliminar de nulidade suscitada, declarando a nulidade do despacho.

Na hipótese de não ser reconhecida a nulidade acima requer que a presente manifestação seja julgada procedente reconhecendo integralmente direito creditório decorrente do pagamento a maior.

Em 14 de dezembro de 2015, através do **Acórdão n.º 12-78.800**, a 16ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ, **julgou improcedente** a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 19 de setembro de 2017, às e-folhas 335.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 19 de outubro de 2017, e-folhas 337, portanto tempestivo, de e-folhas 339 à 353.

Foi alegado:

- No momento da transmissão do DACON e DCTF retificadores, notadamente em 28.11.2003, a Recorrente equivocou-se quando do preenchimento das informações relativas ao valor da contribuição devida, sendo este o principal motivo para o indeferimento do pleito pela DRJ;
- o mero equívoco no preenchimento do DACON e DCTF não é suficiente para mitigar o direito da Recorrente, posto que com supedâneo do princípio da verdade material, uma vez demonstrado o equívoco no preenchimento das declarações, deve ser admitido o direito do crédito perseguido pela Recorrente;
- Solicita perícia.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

O Recorrente apresentou em 30.08.2013 o PER/DCOMP n.º 13358.91611.300813.1.2.04-8617, no qual pleiteia a restituição do pagamento indevido ou a maior de R\$ 102.104,65, referente ao recolhimento indevido do PIS apurado em novembro de 2009.

A autoridade administrativa negou integralmente o pedido de restituição por meio do despacho decisório ora atacado, sob o único argumento de que o valor de R\$ 7.462.698,06 apontado no DARF foi integralmente utilizado *“para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.”*

O Recorrente alega que o argumento suscitado pela RFB para negar a existência do crédito encontra-se totalmente dissociado da realidade. Isto porque o Recorrente, inicialmente, **apurou em novembro de 2009 um débito exigível de PIS no valor de R\$ 7.462.698,06**, o qual foi quitado por meio do DARF apontado no despacho decisório.

No presente caso, quando da transmissão do DACON original, a ora Recorrente declarou na linha 01 da Ficha 15B a monta de R\$ 7.686.900,33 referente ao PIS apurado no mês, ao mesmo tempo em que declarou um total de retenções na fonte no valor de R\$ 190.677,36, conforme se observa do demonstrativo abaixo reproduzido:

Discriminação	Regime	
	Não-Cumulativo	Regime Cumulativo
01. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada	709.690,76	7.686.900,33
02. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Aliquotas Diferenciadas	0,00	0,00
03. Contribuição para o PIS/Pasep - Aliquotas Diferenciadas - Substituto Tributário (Lei n.º 11.196/2005, art. 65, § 2º)	0,00	0,00
04. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Aliquotas por Unidade de Medida de Produto	0,00	
05. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Aliquotas por Unidade de Medida de Produto - Substituto Tributário (Lei n.º 11.196/2005, arts. 64, § 2º, e 65, § 2º)	0,00	
06. Contribuição Diferida em Meses Anteriores (Lei n.º 9.718/98, art. 7º)	0,00	0,00
08. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP APURADA NO MÊS	709.690,76	7.653.375,42
<b>CRÉDITOS DESCONTADOS REFERENTES A AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO</b>		
09. (-) Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno	0,00	
10. (-) Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno	0,00	
11. (-) Vinculados à Receita de Exportação	0,00	
12. (-) Presumido - Atividades Agroindustriais (Lei n.º 10.925/2004, arts 8º e 15)	0,00	
13. (-) Vinculados a Embalagens para Revenda (Lei n.º 10.833/2003, art. 51, § 3º)	0,00	
<b>CRÉDITOS DESCONTADOS REFERENTES A IMPORTAÇÕES</b>		
14. (-) Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno	0,00	
15. (-) Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno	0,00	
16. (-) Vinculados à Receita de Exportação	0,00	
17. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DEVIDA NO MÊS	709.690,76	7.653.375,42
<b>DEDUÇÕES</b>		
18. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei n.º 9.430/1996, art. 64)	0,00	190.677,84
19. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei n.º 10.833/2003, art. 34)	0,00	0,00
20. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei n.º 10.833/2003, art. 30)	0,00	0,00
21. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações dos Estados, Distrito Federal e Municípios (Lei n.º 10.833/2003, art. 33)	0,00	0,00
22. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Sociedade Cooperativa	0,00	0,00
23. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Fabricantes de Veículos e Máquinas (Lei n.º 10.485/2002, art. 3º, § 3º)	0,00	0,00
24. (-) PIS/Pasep Substituição pela não Ocorrência do Fato Gerador Presumido	0,00	0,00
25. (-) Crédito Presumido - Medicamentos (Lei n.º 10.147/2000, art. 3º)	0,00	0,00
26. (-) Créditos Admitidos no Regime Cumulativo (Lei n.º 10.833/2003, art. 58-J)		0,00
27. (-) PIS/Pasep Paga pelo Substituto Tributário (Lei n.º 11.196/2005, arts. 64, § 4º e 65, § 5º)	0,00	0,00
28. (-) Outras Deduções	0,00	0,00
29. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR - FATURAMENTO	709.690,76	7.462.697,58
30. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR - FOLHA DE SALÁRIOS	0,00	
1. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR DE SCP	0,00	0,00
2. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR RETIDA DE COOPERADOS	0,00	0,00

A Recorrente verificou que cometera dois equívocos:

1. **teria deixado de incluir no cálculo do PIS devido**, o valor de R\$ 2.505.433,84 referente à contribuição que se encontrava com a exigibilidade suspensa em razão de medida liminar, de forma que o valor correto a ser imputado na linha 01 era de R\$ 10.192.334,17 (= 7.686.900,33 + 2.505.433,84), e não apenas R\$ 7.686.900,33;
2. **teria declarado um valor inferior correspondente às retenções na fonte**, justamente por ter a Recorrente sofrido retenções da ordem de R\$ 292.782,01, e não tão somente de R\$ 190.677,36.

No mesmo diapasão, alega que:

Em 28.11.13, quando da transmissão do DACON retificador (atualmente ativo), em que pese toda diligência da ora Recorrente, por um mero lapso formal, transportou-se para a linha 01 da Ficha 15B o valor de R\$ 10.231.754,27, e não R\$ 10.192.334,17, o que gerou um verdadeiro imbróglio. A despeito disso, nessa retificadora, o montante referente às retenções na fonte foi declarado corretamente (R\$ 292.782,01).

Regimes não-cumulativo e cumulativo		
Discriminação	Regime Não-Cumulativo	Regime Cumulativo
01. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada	709.690,76	10.231.754,27
02. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Alíquotas Diferenciadas	0,00	0,00
03. Contribuição para o PIS/Pasep - Alíquotas Diferenciadas - Substituto Tributário (Lei n.º 11.196/2005, art. 65, § 2º)	0,00	0,00
04. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Alíquotas por Unidade de Medida da Produto	0,00	
05. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Alíquotas por Unidade de Medida de Produto - Substituto Tributário (Lei n.º 11.196/2005, arts. 64, § 2º, e 65, § 2º)	0,00	
06. Contribuição Diferida em Meses Anteriores (Lei n.º 9.718/98, art.7º)	0,00	0,00
07. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP APURADA NO MÊS	709.690,76	10.198.229,36
<b>CRÉDITOS DESCONTADOS REFERENTES A AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO</b>		
09. (-) Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno	112.283,19	
10. (-) Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno	0,00	
11. (-) Vinculados à Receita de Exportação	0,00	
12. (-) Presumido - Atividades Agroindustriais (Lei n.º 10.925/2004, arts 9º e 15)	0,00	
13. (-) Vinculados a Embalagens para Revenda (Lei n.º 10.833/2003, art. 51, § 3º)	0,00	
<b>CRÉDITOS DESCONTADOS REFERENTES A IMPORTAÇÕES</b>		
14. (-) Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno	0,00	
15. (-) Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno	0,00	
16. (-) Vinculados à Receita de Exportação	0,00	
17. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DEVIDA NO MÊS	597.407,57	10.198.229,36
<b>DEDUÇÕES</b>		
18. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei n.º 9.430/1996, art. 64)	0,00	292.782,01
19. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei n.º 10.833/2003, art. 34)	0,00	0,00
20. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei n.º 10.833/2003, art. 30)	0,00	0,00
21. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações dos Estados, Distrito Federal e Municípios (Lei n.º 10.833/2003, art. 33)	0,00	0,00
22. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Sociedade Cooperativa	0,00	0,00
23. (-) PIS/Pasep Retida na Fonte por Fabricantes de Veículos e Máquinas (Lei n.º 10.485/2002, art. 3º, § 3º)	0,00	0,00
24. (-) PIS/Pasep Substituição pela não Ocorrência do Fato Gerador Presumido	0,00	0,00
25. (-) Crédito Presumido - Medicamentos (Lei n.º 10.147/2000, art. 3º)	0,00	0,00
26. (-) Créditos Admitidos no Regime Cumulativo (Lei n.º 10.833/2003, art. 58-J)		0,00
27. (-) PIS/Pasep Paga pelo Substituto Tributário (Lei n.º 11.196/2005, arts. 64, § 4º e 65, § 5º)	0,00	0,00
28. (-) Outras Deduções	0,00	0,00
29. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR - FATURAMENTO	597.407,57	5.905.447,35
30. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR - FOLHA DE SALÁRIOS	0,00	
31. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR DE SCP	0,00	0,00
32. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR RETIDA DE COOPERADOS	0,00	0,00

Ainda alega às folhas 07 e 08 do Recurso Voluntário:

Ou seja, houve um erro no preenchimento do DACON.

Outro erro foi cometido no preenchimento da DCTF. Ao contrário do equívoco cometido no DACON acima, em que pese devidamente declarado na DCTF retificadora o valor de R\$ 2.505.433,84 referente aos débitos com a exigibilidade suspensa, a contribuinte não computou para fins do PIS devido, as retenções na monta de R\$ 292.782,01, mas o valor errôneo e inferior de R\$ 190.677,36.

Assim sendo, as divergências acima decorrem de mero equívoco no preenchimento do DACON e DCTF retificadores, o que não é suficiente para mitigar o crédito oriundo do pagamento indevido/a maior de R\$ 102.104,65, o qual - repisa-se - foi constatado após o débito de PIS cumulativo apurado na monta de R\$ 10.192.334,17, subtraído da contribuição diferida na monta de R\$33.524,91 (10.192.334,17- 33.524,91 =10.158.809,26), para qual o valor de R\$ 2.505.433,84 se encontrava com a exigibilidade suspensa (declarado em DCTF), ser quitado com retenções de órgãos públicos no valor de R\$ 292.782,01 (e não de R\$ 190.677,36) e DARF de R\$ 7.462.698,06 (292.782,01 + 7.462.698,06 + 2.505.433,84 - 10.158.809,26 = 102.104,65).

O valor do PIS verdadeiramente calculado na monta de R\$ 10.192.334,17 encontra respaldo na contabilidade da Recorrente, conforme se observa do resumo da apuração do período (**Doc. 02**) e balancete analítico de novembro de 2009 (**Doc. 03**), a partir dos quais é bastante fácil perceber a inclusão na apuração dos valores que se encontravam à época com a exigibilidade suspensa em razão de liminar concedida processo judicial, e que posteriormente foram incluídos no programa de parcelamento da Lei 12.865/13, restando por óbvio que tais documentos são prova cabal e irretorquível da existência do pagamento indevido/ a maior na monta de R\$ 102.104,65.

No que tange aos valores que se encontravam à época com a exigibilidade suspensa em razão de medida liminar concedida em Mandado de Segurança, repisa-se que a Recorrente optou por desistir do processo judicial e incluir os débitos no programa de parcelamento da Lei 12.865/13, quitando-os à vista, de forma que os mesmos foram extintos nos termos do art. 156,1, do CTN, conforme comprovam os documentos anexos (**Doc. 04**).

Salienta-se que em momento algum as autoridades questionaram as formas de quitação do débito, notadamente o DARF, sendo que, especificamente com relação às retenções realizadas por órgãos públicos, a ora Recorrente demonstrou cabalmente em sede de Manifestação de Inconformidade fazer *jus* à totalidade dos valores retidos, os quais somaram a monta de R\$ 292.782,01, colacionando naquela oportunidade o extrato da DIRF das fontes pagadoras relativo a novembro de 2009 (Doc. 04 da Manifestação de Inconformidade).

O cerne do VOTO do Acórdão de Manifestação de Inconformidade pode ser sintetizado nos seguintes parágrafos, folhas 06 daquele documento:

A interessada alega apenas a retificação do DACON e conforme já citado acima, ainda que se considere sua retificação não há pagamento a maior.

No caso em tela, entende-se que a contribuinte não conduziu aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações. Limitou-se a afirmar a existência dos pretendidos créditos, sem apresentar provas de suas alegações.

Portanto, **não foram apresentados documentos** na Manifestação de Inconformidade.

O cerne do Recurso Voluntário, por sua vez, pode ser sintetizado no seguinte parágrafo, folhas 10 daquele documento:

Portanto, uma vez que no âmbito do processo administrativo impera o princípio da verdade material e do formalismo moderado, o mero equívoco no preenchimento do DACON e DCTF, em nada altera a existência do pagamento indevido ou a maior, o qual - **repisa-se possui amparo nos documentos contábeis da contribuinte, em especial no resumo da apuração e balancete analítico do período, os quais devem ser obrigatoriamente analisados, sob pena de ofensa ao princípio da ampla defesa, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade e contraditório.**

(Grifo e negrito próprios do original)

- 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 n.º 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, pela 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.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º **A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde**, e antes de notificado o lançamento. (grifou-se)

Assim, instaurado o contencioso administrativo, as alegações quanto ao suposto crédito decorrente de recolhimento indevido ou a maior, como no caso em análise, devem estar comprovadas pela demonstração inequívoca do quantum recolhido indevidamente, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, consistente na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, além de demonstrações financeiras, firmadas e regularmente levadas a registro nos órgãos competentes.

Nesse sentido, a matéria se encontra sumulada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF n.º 164

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

- 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 n.º 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 ressarcimento 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

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

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:

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 n.º 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.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF n.º 210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF N.º 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- 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 Rosenberg 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 fazer-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 viessem 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 créditos.

A questão foi tratada de forma profunda pela Ilustre Conselheira Larissa Nunes Girard, no **Acórdão n.º 3002.000.234**, vejamos:

Esta discussão deve adotar como ponto de partida, necessariamente, os parâmetros legais estabelecidos para o tema no Decreto n.º 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 n.º 3201002.731 do conselheiro Winderley Pereira e n.º 1302002.731 do conselheiro Flávio Dias, representativos de decisões em Turmas Ordinárias de diferentes Seções de Julgamento, bem como os Acórdãos n.º 9303005.761 do conselheiro Andrada Natal, n.º 9303006.241 da conselheira Vanessa Ceconello e n.º 9303005.413 do conselheiro Demes Brito, todos da 3ª 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 Ceconello no Acórdão n.º 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 n.º 70.235/1972, concluo por precluso o direito de produzir provas e não conheço da documentação juntada aos autos.

A respeito do assunto, destaco o brilhante voto do Conselheiro Alexandre Kern, proferida no **Acórdão 3403-002.814, de 19/03/2014, uma lanterna na proa:**

Provas e alegações oferecidos somente na instância recursal

No recurso voluntário, o interessado instrui seu arrazoado com cópia do Livro RAIPI, fls. 103 a 211.

**A possibilidade de conhecimento e apreciação desses novos documentos não oferecidos à instância a quo, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, verbis:**

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

[...]

§ 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;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997);

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

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

**De acordo com as normas processuais, com aplicação analógica determinada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB no 900, de 30 de dezembro de 2008, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas.**

A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez LópezI asseveram que “a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha”.

Antônio da Silva Cabral, no seu livro “Processo Administrativo Fiscal” (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:

‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada,

quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.’

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

‘Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.’

Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:

‘o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[.]’

Ensinam, também, estes doutrinadores que:

‘A preclusão não é sanção. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.’

**As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.**

**De acordo com o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal. O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve 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. No presente caso, tal demonstração não foi feita.**

Mérito – prova do saldo credor

**Matéria de extremada importância em sede processual é a referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do ônus probandi depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.**

**Neste campo, 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. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende**

da parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 PAF, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, que determina que a impugnação conterá "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõem às provas ensejadoras do lançamento. Já nos casos de ressarcimento de créditos, como no presente processo, entretanto, o quadro resta um pouco modificado, como a seguir se verá.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, como no caso que ora se apresenta, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito. Tanto é assim que a Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que regia, à época da transmissão do PER/DComp, os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

**Art. 21.** Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º [...]

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 3º Somente são passíveis de ressarcimento:

I os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário;

II os créditos presumidos de IPI a que se refere o inciso I do § 1º, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz; e

III o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997.

§ 4º [...]

§ 5º [...]

§ 6º O pedido de ressarcimento e a compensação previstos no § 2º serão efetuados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 7º Cada pedido de ressarcimento deverá:

§ 8º A compensação de que trata o § 2º deverá ser precedida de pedido de ressarcimento.

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

**Como se percebe, no ressarcimento de créditos, a autoridade competente para decidir o pleito pode exigir a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pre-requisito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito? Por óbvio que os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito. Sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.**

**Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.**

**De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio – de natureza estritamente processual, e não material destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus probandi. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial.**

**Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação.**

O recorrente poderia objetar que, dada sistemática declaratória atual do procedimento de ressarcimento/compensação, não lhe foi oportunizada a comprovação

do crédito, originado do ressarcimento do saldo credor. Objeção improcedente. Observe o recorrente, em primeiro lugar, que o DDE n.º 850187716 apoiou-se, exclusivamente, na transcrição do Livro RAIPI feita pelo próprio contribuinte no PER/DComp que transmitiu.

Reitero: o valor do saldo credor inicial do PA 101/ 2008 (R\$ 145.907,37) foi extraído dos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, sem qualquer contestação por parte do Fisco.

**Em sede de manifestação de inconformidade, o interessado alegou que o valor do saldo credor em 31/12/2007 era R\$ 173.328,09 (cf. cópia do Livro RAIPI que instruiu a MI, fl. 67), e não R\$ 145.907,37, adotado pelo SCC a partir das informações oferecidas nos PER/DComp transmitidos.**

**Para refutá-los o manifestante deveria fazer prova cabal do erro dessas informações. O manifestante, contudo, omitiu-se em comprovar como chegou a esse saldo credor. Pretende fazê-lo agora, quando já esgotada a fase de instrução processual e mediante a entrega – pura e simples de cópia do Livro RAIPI.**

**A par da preclusão acima referida, saiba o recorrente que, no caso específico dos pedidos de ressarcimento de créditos, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está associada à conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio. É dever processual de quem alega, vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar a cópia do de um livro fiscal, sem indicação individualizada de quais registros são pertinentes. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos; provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.**

Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício.

Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o crédito.

O recorrente também não se desincumbiu desse ônus processual, de forma que, mesmo que, por liberalidade injustificável, se negasse vigência da regra de preclusão do § 4º do art. 16 do PAF, os documentos juntados aos autos na fase recursal ainda assim não mereceriam conhecimento.

Nesse contexto, quanto a existência do direito creditório reclamado, há tão-somente a alegação do requerente, ora recorrente. Nada mais. E, em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). A esse propósito, reporto-me à Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. De acordo com o seu art. 36, que regulamenta o sistema de distribuição da carga probatória no Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do requerente:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No presente caso, as novas razões e os documentos do equívoco cometido pela Recorrente vieram somente em sede recursal, acarretando, assim, a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto nº 70.235/72, inexistindo, ao meu ver qualquer hipótese das exceções que permitam superar a preclusão e a supressão de instância.

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 – 3ª Turma, Processo nº 10880.934561/2009-46, Rel. Vanessa Marini Ceconello, 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 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª 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 n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 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.

Nessa linha, não há que se falar em violação de quaisquer princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, do contraditório e ampla defesa, da finalidade, proteção ao direito dos administrados ou motivação, quando o órgão julgador, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na convicção de que não foram juntadas provas suficientes, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e pelo afastamento de pedido de diligência.

Naturalmente, os órgãos julgadores podem, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que os órgãos julgadores deverão partir para uma desregrada e

inoportuna busca por elementos de provas que deveriam ser trazidos pelo sujeito passivo no momento da impugnação.

Com efeito, existem regras claras que regulam a instrução e a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Acrescente-se, ademais, que não há que se falar em cerceamento de defesa ou violação do contraditório ou da proteção dos administrados, quando são franqueadas, ao sujeito passivo, diversas oportunidades para apresentar os documentos aptos a comprovar suas alegações.

No caso concreto, mesmo tendo sido intimado pela fiscalização e de ter o tribunal *a quo* expressamente consignado que o sujeito passivo havia deixado de apresentar todos os documentos suficientes e necessários para demonstrar suas alegações, o sujeito passivo se eximiu, em sede recursal, de apresentar documentos suficientes e necessários para a comprovação do crédito pretendido.

Nessa linha, entendo que o pedido de perícia ou diligência é descabido, devendo ser rechaçado de plano. Diligência ou perícia não servem para suprir prova documental que o próprio sujeito passivo deveria ter trazido aos autos em ocasião oportuna.

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 carrear 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, acolho os embargos, com efeitos infringentes, para sanar o vício apontado e negar o Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.