



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10070.001394/2005-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.136 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2013
Matéria DCOMP
Recorrente BHP BILLITON METAIS S.A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/08/2005

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL

A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário.

A despeito da possibilidade de análise posterior da documentação, deixou o contribuinte de fazer prova cabal do seu direito creditório.

Recurso Voluntário Não Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fábria Regina Freitas - Relatora

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Marcio Canuto Natal, Bernardo Motta Moreira e Fábria Regina Freitas (Relatora).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por BHP Billiton Metais S.A contra Acórdão n. 13-40.250, de 08 de março de 2012 (fls. 321/328), proferido pela 5ª Turma da DRJ/RJ2, que manteve o indeferimento da solicitação do contribuinte, formalizado através da Declaração de Compensação de débitos de IRPJ, do período de apuração 30/09/2005, nos valores de R\$ 1.746.833,26 e R\$ 1.242.821,16 (com crédito oriundo da incidência não-cumulativa da COFINS dos períodos 07/2005 e 08/2005).

A delegacia de origem (DRF1- RJ), por meio do despacho decisório (fls. 199/201), indeferiu a solicitação do contribuinte, sob o argumento de não ter sido comprovado o pagamento a maior ou indevido das contribuições.

Devidamente cientificada do despacho, a interessada apresentou, tempestivamente, em 04/10/2010 a Manifestação de Inconformidade (fls. 208/214), alegando em síntese que:

“1. Cumpre salientar que, a apresentação unicamente da planilha, elaborada pelo consórcio do qual a Requerente é integrante, se deu pelo grande volume de notas fiscais e demais documentos que, embora não tivessem sido apresentados em tempo hábil a resposta a intimação recebida, já estão a disposição do Sr. Auditor Fiscal;

2. Por entender que a referida decisão deixou de atentar ao princípio do inquisitório e da verdade material, que regem o processo administrativo, a requerente apresenta sua manifestação de inconformidade a fim de que seja verificada a existência do direito creditório e consequente extinção dos débitos compensados;

3. Preliminarmente, nada obsta que essa Delegacia aprecie a documentação ora apresentada, uma vez que a mesma é necessária a comprovação da verdade material, sendo essa posição unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

4. Deve-se verificar que a não-homologação da compensação ora em causa é consequência da postura da requerida, que deixou de cumprir com seu dever de ofício de realizar as diligências necessárias aos esclarecimentos dos fatos;

5. Contudo, a análise em questão em face do princípio inquisitório e ao princípio da verdade material que orientam o processo administrativo fiscal como corolários do princípio da legalidade aplicável ao Direito Tributário, há de se concluir pela homologação dos procedimentos realizados pelo contribuinte;

6. Apesar de possuir meios para identificar que a interessada possuía todos os créditos objeto da Declaração de Compensação realizada, a autoridade administrativa nada fez para esclarecer a origem dos créditos objeto da compensação, descumprindo com seu dever de investigação;

7. As decisões das Autoridades Administrativas devem sempre observar para com o seu encargo de prova e dever de investigação, realizando-se todas as diligências necessárias a busca da verdade;

8. Desse modo, comprovada a origem e existência de créditos em montante suficiente é forçoso reconhecer a validade das compensações realizadas e, conseqüentemente, a extinção dos créditos tributários a que eles se referem;

9. E nem se diga que a existência do Acórdão da DRJ/JFA deve ser aplicada ao presente caso, uma vez que o Consorcio Aluar, do qual a pessoa jurídica e integrante, possui todas as características necessárias para a constituição de um Consórcio, tais como (i) tem por objeto um empreendimento determinado; (ii) e um consórcio operacional para execução de negócios jurídicos relativos a atividade industrial determinada e (iii) há prazo de duração determinado;

10. Restando demonstrada a possibilidade da apuração dos créditos em causa e, estando documentalmente comprovada a sua apuração, deve ser inequivocadamente reconhecida a possibilidade da compensação realizada pela requerente nos autos o presente processo administrativo;

11. Ante o exposto, requer seja dado provimento ao presente recurso, para:

11.1. anular o despacho decisório, determinando seja proferida nova decisão que, mediante a apreciação de toda a prova digital constante dos autos, análise a suficiência dos créditos de Cofins Não-Cumulativo e PIS Não-Cumulativo para a realização das compensações pretendidas; ou

11.2. reformar o despacho decisório, reconhecendo-se – em face da prova acostada aos autos – a suficiência dos créditos de Cofins Não-Cumulativo e PIS Não-Cumulativo para a realização das compensações pretendidas e determinando-se o cancelamento da cobrança ora recorrida.

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte e manteve o indeferimento do direito pleiteado, conforme acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTARIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/08/2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, e ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório. As diligências, passíveis de serem promovidas e sede de julgamento administrativo, não se destinam a suprir a omissão na produção da prova por parte daquele a quem tal ônus incumbia, mas apenas a dirimir dúvidas pontuais acerca dos elementos de prova trazidos aos autos.

PROVA DOCUMENTAL

A prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimado do referido acórdão em 19 de março de 2012 (fl. 351), o interessado apresentou Recurso Voluntário em 18 de abril de 2012 (fls. 355/ a 365), pleiteando a reforma do *acórdão*, reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ e juntando nova documentação comprobatória.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fábiana Regina Freitas

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972, assim dele tomo conhecimento.

De acordo com o mérito do acórdão da DRJ, verifica-se que a decisão **não homologou a compensação pleiteada pelo contribuinte, por entender que não houve comprovação do direito creditório, já que segundo o seu entendimento, a empresa havia juntado apenas algumas planilhas em meio magnético que não teriam o condão de comprovar o crédito objeto da compensação.**

Por sua vez, o contribuinte ao interpor o seu Recurso Voluntário, anexou à petição vários recibos complementando as supostas provas que já tinham sido apresentadas. É importante ressaltar que houve por parte da empresa, pedido de reforma integral do acórdão proferido pela DRJ, e como pedido alternativo, caso não houvesse entendimento pela reforma do *decisium*, que o processo fosse baixado em diligência para confrontar as provas juntadas nos autos até o presente julgamento.

Com isso, **delimita-se análise do presente caso, ao acolhimento ou não das provas juntadas no recurso voluntário.**

Como é sabido, o Processo Administrativo Fiscal Federal, é instaurado e conduzido pelo Decreto n. 70.235/72, e foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o status de lei ordinária.

As limitações à atividade probatória do contribuinte trazida pelo parágrafo 4º do artigo 16 têm, ainda, provocado divergências de posicionamento entre os julgadores de segunda instância administrativa.

Na jurisprudência do CARF, há precedentes acolhendo três grandes correntes. **A primeira** seria em princípio, as decisões que não aceitam a apresentação de documentos (provas) após a impugnação; **a segunda**, as que aceitam, desde que apresentadas até o julgamento em primeira instância; e **a terceira** e última, as que aceitam a apresentação de documentos em qualquer fase do julgamento administrativo, até em fase de recurso especial.

No acórdão da DRJ (fls. 318/319), fica claro que o posicionamento adotado, condiz com a primeira corrente, bastando observar o seguinte trecho do acórdão que diz:

*“Além disso, não há nos autos qualquer elemento de convicção que de motivo a uma nova diligência, alertando ainda que, já na fase litigiosa que caracteriza a presente manifestação de inconformidade, **o momento propício para a apresentação de prova documental é, justamente, a impugnação da exigência, in casu, a presente manifestação de inconformidade**”.* (Grifo Nosso)

Em contra partida, nesta Colenda Câmara, tem se adotado o entendimento de que as **provas e documentos podem ser aceitos excepcionalmente, desde que caracterizem informações suplementares à**

impugnação, principalmente quando se refira à matéria originalmente contestada e quando apresentada antes da decisão de primeira instância.

Com o intuito de ilustrar esse entendimento, temos o registro da sessão de julgamento ocorrida em 12/02/2007, no PA 10814.008031/98-75, em que a CSRF proferiu a seguinte decisão:

“... a apresentação de prova documental, após o decurso do prazo para a interposição de impugnação, pode ser admitida excepcionalmente, nos termos do artigo 16, do Decreto n. 70.235/72. Com redação dada pela Lei n. 9532/97, a fim de que a decisão proferida se coadune com os princípios da legalidade e da verdade material”.

Nesse sentido, podemos nortear o presente julgamento, utilizando a inteligência do acórdão n. 303-34.308/2007, que diz o seguinte:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/1998

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PENALIDADE ISOLADA. DECADÊNCIA.

Decadência é norma geral de direito tributário privativa de lei complementar. O CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o status de lei complementar, disciplina o prazo decadencial em dois dispositivos: no artigo 150, § 40, específico para tributos pagos sem prévio exame da autoridade administrativa; e no artigo 173, inciso I, que alcança o lançamento das penalidades.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Caracterizado o cerceamento ao direito de defesa pela não apreciação de parecer jurídico trazido aos autos antes do julgamento, bem como pela recusa da administração em juntar aos autos cópias de documentos que estavam em seu poder, considerados pelo sujeito passivo como provas das suas razões de impugnação. Processo que se declara nulo a partir do acórdão recorrido, inclusive”.

No mérito da decisão supra citada, foi utilizado o seguinte fundamento:

“(a) Cerceamento ao direito de defesa pela recusa de apreciação do Parecer Jurídico apresentado em 11.01.2005, como complementação da defesa, antes da realização do julgamento.

O referido parecer elaborado por jurista, especialista em direito tributário e em processo administrativo fiscal, foi ignorado sob a alegação de não atendimento às condições previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 (PAF).

Entretanto, tal norma disciplina tão-somente a apreciação de prova documental no PAF, e evidentemente não abrange a hipótese de apresentação de parecer jurídico em complemento à impugnação. As interessadas citaram oportunamente a doutrina de Sérgio Ferraz e de A. A. Dallari para explicitar a natureza de um parecer jurídico. No caso, a disciplina adequada seria efetivamente a do art. 38 da LGPAF (Lei 9.784/99), utilizada subsidiariamente, já que o PAF (Decreto 70.235/72) é omissivo quanto a isto. A norma evocada prevê que antes da decisão, na fase de instrução, pode-se juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do

processo. Portanto, a recusa de apreciação do parecer jurídico juntado aos autos na fase de instrução, antes da tomada de decisão, caracteriza cerceamento ao direito de defesa, eivando de nulidade absoluta a decisão recorrida. (Grifos nossos)

Enfatiza-se que nesta situação a juntada do parecer não afetou de forma alguma o trâmite processual, não o prolongou, e não se justifica a recusa de conhecimento de matéria de defesa que necessariamente haveria de ser apreciada também em segunda instância, de forma que a omissão do julgador a quo também afronta o direito do contribuinte ao duplo grau de jurisdição. Houve claro cerceamento ao direito de ampla defesa.

(b) Cerceamento ao direito de defesa pela recusa de juntada de documentos solicitada pelas impugnantes e que estavam em poder da Administração.

Na ótica das ora recorrentes tais documentos visavam a demonstrar a inexistência de fraude na importação. Ora, durante a fase de impugnação todos os documentos das ora recorrentes estavam em poder da Administração. As impugnantes, então, com base no art. 37 da lei 9.784/99, que apenas expõe norma processual já assentada no ordenamento pátrio, válida também no processo civil, requereram a juntada de certos documentos que consideravam essenciais a provar a regularidade das operações de importação praticadas. Aqui não importa o juízo prévio da autoridade julgadora de primeira instância quanto à necessidade ou prescindibilidade de tais provas, entre outras razões porque era interesse da defesa apresentá-las e circunstancialmente se encontravam em poder da administração, além do mais deveriam ser passíveis de apreciação também pela segunda instância julgadora em caso de insucesso no primeiro julgamento.

A recusa em permitir essa produção de provas por parte das impugnantes, em relação a documentos que estavam em poder da administração, fulmina de nulidade absoluta a decisão de primeira instância por interferência perniciosa no contraditório e impor indevida limitação à defesa”.

Pelas conclusões do Acórdão n. 303-34.308, acima transcritas, verifica-se que o documento (parecer jurídico) não foi considerado como “prova” no conceito estabelecido pelo parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, por ser considerado complemento da impugnação e, por conseguinte, o prazo para sua apresentação seria o estabelecido no artigo 38 da LGPF. Referida decisão se assemelha com as decisões anteriores, que por meio de construções de ordem argumentativa, excepcionam os documentos da aplicação do prazo de preclusão estabelecido pelo PAF.

No presente caso não houve recusa na apresentação da documentação, o que ocorreu é que a mesma não foi apresentada no momento oportuno, ou melhor, dizendo foi apresentada de forma incompleta. Assim sendo, não podemos considerar que tenha havido cerceamento de defesa.

Assim, a depender da documentação juntada pelo contribuinte, os órgãos administrativos se posicionam ora no sentido de aplicarem a literalidade da restrição do artigo 16 do PAF, ora no sentido de caracterizarem a inocorrência da preclusão, adequando a situação como excepcionais e em conformidade com as exceções elencadas no dispositivo legal.

Para tanto, ainda que o contribuinte faça a juntada de documentos após o prazo legal, parece inconteste que deve existir uma prévia análise destes, mesmo que para se recorrer a documentação, já que determinados documentos comprobatórios podem ser aceitos a qualquer momento por se referirem a fatos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador.

Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, entre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo. Mesmo entendimento encontrado nos seguintes acórdãos:

“Acórdão: 108-09655/2008

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO – PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL

A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário.

Recurso Voluntário Provido”.

“Acórdão: 203-11384/2006

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Nos termos do §4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, é facultado ao sujeito passivo a apresentação de elementos probatórios na fase impugnatória. A não apreciação de documentos juntados aos autos ainda na fase de impugnação, antes portanto, da decisão, fere o princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. Deve ser anulada decisão de primeira instância que deixa de reconhecer tal preceito.

Recurso anulado”

“Acórdão: 302-39.947/2008

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO – PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL

A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. “No processo

administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que ai se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 – 3ª Câmara – 1º.C.C). Precedente: Acórdão CSRF/03-04.371)

Recurso Voluntário Provido".

Ademais, princípios de índole programática não são aptos a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como destinatário, via de regra, o legislador ordinário, servindo tão somente de inspiração e orientação para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto. Somente a lei, elaborada por quem detêm a competência legiferante conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata tem o condão de criar relações jurídicas de direito material.

Parece-nos, portanto, **que a tendência das decisões da Câmara de Recursos Fiscais reside na aplicação de critérios de pertinência e utilidade na aceitação da documentação apresentada.** Acertadas estão as decisões que conforme documentações juntadas pelo contribuinte se posicionam alternativamente ora no sentido de aplicarem a literalidade da restrição do art. 16 do PAF (acórdãos n. 106-14.361, 106-11530 e CSRF/01-05778), ora no sentido de caracterizarem a inocorrência da preclusão, adequando a situação como excepcionais e em conformidade com as exceções elencadas no dispositivo legal e, para tanto, deve existir uma prévia análise dos documentos juntados, mesmo que para se recusar a documentação, em respeito a livre convicção do julgador na apreciação das provas, conforme determina o artigo 29 do Decreto n. 70235/72 - *"Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias"*.

Nesse sentido, a DRJ acertou ao afirmar que:

"É basilar, ainda, 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.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, ou no caso em tela, planilhas, sem indicação individualizada de a quais registros se referem.

A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se têm 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".

Portanto, verifica-se que a empresa acostou aos autos, vários recibos (fls. 384/473) sem a devida correspondência entre as provas apresentadas até então. Não cabendo acatar o pedido alternativo, que era de baixar em diligência em caso de dúvida.

Por fim, sabendo que:

- o Processo Administrativo Fiscal caracteriza-se como uma sequência ordenada de atos rumo à solução final – decisão e que para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado, a lei fixa o espaço de tempo máximo dentro dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer para a Fazenda, quer para o contribuinte;

- que estando assegurado por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto específico do Processo Administrativo Fiscal, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas e, muito menos, em prejuízo a verdade material, já que é a própria aplicação deste princípio que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo;

- que nem todo documento juntado aos autos pode ser chamado de “prova”, como também é verdade que alguns fatos não necessitam ser provados, como os fatos notórios ou incontrovertidos. Assim, nesse sentido, determinados documentos comprobatórios podem ser aceitos a qualquer momento por se referirem a fatos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador;

- que na prática, cada caso vai requerer uma análise mais apurada e que o direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça.

Conclui-se por negar provimento ao recurso voluntário, por insuficiência de provas que fossem capazes de comprovar o direito creditório do contribuinte. Reitera-se que, não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de novembro de 2013

Fábia

Regina

Freitas

CÓPIA