



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.901101/2014-74
Recurso Voluntário
Resolução nº 3002-000.222 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de maio de 2021
Assunto PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE PIS/COFINS
Recorrente DF DISTRIBUIDORA DE PAPEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que esta analise os documentos juntados em sede de Recurso Voluntário e, se for o caso, intime o contribuinte a apresentar quaisquer documentos contábeis/fiscais e livros originais, que entender necessários, visando a elaboração de relatório conclusivo e justificado. Vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves (relator), que rejeitou a proposta de diligência. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mariel Orsi Gameiro.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Regis Venter - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Carlos Alberto Esteves da Silva, e Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

Tratam os autos da Declaração de Compensação (DCOMP) de nº 31838.09536.251113.1.3.04-9285, transmitida eletronicamente em 25/11/2013, com base em créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

A partir das características do DARF foi identificado que o referido pagamento havia sido utilizado integralmente, de modo que não existia crédito disponível para efetuar a compensação solicitada. Assim, foi emitido eletronicamente o Despacho Decisório (fl. 07), cuja decisão não homologou a compensação dos débitos confessados por inexistência de crédito.

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual reproduzo na íntegra:

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-000.222 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10166.901101/2014-74

A empresa **DF DISTRIBUIDORA DE PAPEIS LTDA**, inscrita no CNPJ nº 03.988.378/0001-33, vem por meio desta apresentar sua manifestação de inconformidade conforme se alega:

- a) A empresa pagou um DARF de código 5856, período de apuração 30/09/2010 no valor de R\$ 53.143,26, indevidamente, que após compensação restou um crédito de R\$ 36.918,92.
- b) A empresa é possuidora do crédito conforme demonstrado na PER/DCOMP de nº 31838.09536.251113.1.3.04-9285, no valor principal de R\$ 36.918,92;
- c) O que ocorreu foi que a empresa fez a PER/DCOMP, porém por um lapso esqueceu de informar as compensações efetuadas na PER/DCOMP em sua DCTF de Setembro de 2010;
- d) Ciente do erro ocorrido a empresa fez a retificação da devida DCTF, a qual esta anexa.

Isto Posto

Requer a improcedência do referido despacho decisório.

Em sequência, analisando o argumento da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por Acórdão dispensado de ementa, conforme o disposto na Portaria nº 2.724/2017.

Em decorrência dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 44/50), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando o argumento de que teria esquecido de transmitir a DCTF retificadora oportunamente, contudo, a teria enviado tão logo foi cientificada do Despacho Decisório e que, portanto, faz jus ao crédito.

Adicionalmente, a recorrente argumentou que seu crédito decorreu da apuração incorreta da contribuição e tentou demonstrar no que consistiriam os erros cometidos e qual seria, segundo ela, o valor correto devido da COFINS.

É o relatório, em síntese.

Voto vencido

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento. Contudo, como será demonstrado, apenas de forma parcial.

Primeiramente, é imperioso observar que, claramente, o recurso interposto suscitou novos argumentos e, portanto, inovou quanto a sua defesa. Por óbvio, as teses defendidas neste momento processual sobre a existência de erro na apuração da contribuição, decorrentes de rubricas não deduzidas não foram objeto de exame pela Delegacia de Julgamento, assim, restando impossível a sua apreciação por esta Turma, sob pena de incorrer em vedada supressão de instância. Por outro lado, conforme o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a Impugnação/Manifestação de Inconformidade deve conter todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, ficando precluso, a partir daí, o direito de o fazer.

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.222 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10166.901101/2014-74

Já pude manifestar-me nesse sentido em outros julgados, como, por exemplo, no Acórdão nº 3002-000.792:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/01/2003

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Não se conhecem dos argumentos de defesa aduzidos apenas em sede de Voluntário, pois a autoridade julgadora de primeira instância não se manifestou quanto a eles. Configurada a preclusão processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Data do fato gerador: 20/01/2003

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. MERO ERRO NO PREENCHIMENTO DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Demonstrado, na diligência determinada pela primeira instância, que as informações prestadas na DCTF retificadora encontram-se em harmonia com os valores registrados no LRAIPI, fica comprovada a não ocorrência do erro alegado.

Recurso Voluntário Negado.

(grifo não original)

Ressalte-se que, no caso sob análise, não se trata apenas de novas razões de defesa, mas sim do primeiro momento que o sujeito passivo tentou trazer alguma argumentação sobre a origem do suposto pagamento indevido ou a maior. A explicação contida no recurso inicial dava conta, tão somente, que a contribuinte teria esquecido de transmitir a DCTF retificadora e a teria transmitido após o Despacho Decisório. Ou seja, nenhum argumento foi apresentado na Manifestação de Inconformidade sobre a origem do crédito pleiteado.

Deste modo, não tomo conhecimento dos novos argumentos trazidos apenas em sede de Voluntário.

Seguindo na análise dos autos, entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

O art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.222 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10166.901101/2014-74

.....
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

.....
§ 1º omissis

.....
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
 - b) refira - se a fato ou a direito superveniente;
 - c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)
-

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

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

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

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

Outro ponto nodal sobre a mesma matéria refere-se ao momento para a apresentação de provas. Como é cediço, a autoridade fiscal tem como limite temporal para a juntada de provas, usualmente, a lavratura do Auto de Infração. Em contrapartida, o sujeito passivo está limitado, em regra, ao momento de instauração da fase litigiosa do processo, isto é, quando da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão, conforme o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Entretanto, o próprio dispositivo citado enumera três circunstâncias, as quais permitiriam ao contribuinte carrear provas aos autos em outro momento processual: a) fique demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b)

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.222 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10166.901101/2014-74

refira-se a fato ou a direito superveniente e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Considerando-se os Princípios da Igualdade, Moralidade, Imparcialidade e o da Verdade Material, entendo, *data venia*, que as exceções dispostas só podem ser validamente consideradas se estendidas a ambas as partes.

A jurisprudência desse Conselho mostra que, em várias ocasiões, tem-se admitido a juntada de provas em fase posterior àquela definida na legislação e em circunstâncias diversas daquelas exceções legais, que afastam a preclusão. Tudo em nome do Princípio da Verdade Material. Creio que isso é possível, legal, justo e desejável. Entretanto, somente em condições bastante específicas. Entendo que somente deve-se admitir tais provas, quando no momento oportuno, o sujeito passivo já tenha carreado aos autos provas mínimas do que alega. Importante frisar que não basta ter apresentado documentos, que não guardam nenhum valor probatório no caso concreto analisado, há que ter sido juntado na Impugnação/Manifestação de Inconformidade um conjunto probatório mínimo. Assim, as provas excepcionalmente juntadas de forma extemporâneas são aceitáveis, quando apenas reforçam o valor probatório do material já anteriormente apresentado.

Agir de forma diversa, aceitando qualquer tipo de prova, em qualquer circunstância, sem que tenha sido apresentado um conjunto probatório no momento fatal definido em lei, a fim de privilegiar a verdade material, significaria, *data venia*, se emprestar uma força absoluta e soberana a um Princípio em detrimento aniquilar dos outros. Ademais, estaria-se diante de uma verdadeira derrogação do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, realizada pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, o seu disposto não seria aplicado em hipótese alguma, excluindo-o do ordenamento jurídico, fato que somente poderia ser realizado por lei.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Como consignei acima, não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitudes do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

Por certo, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Porém, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada.

Vejamos, por exemplo, a DCTF retificadora. Como vem se manifestando, reiteradamente, este Conselho, a apresentação da DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação, em casos de pagamento indevido ou a maior, ou mesmo antes da ciência do Despacho Decisório, não é condição para a homologação da compensação pleiteada, pois o direito creditório não surge com a declaração, mas com o efetivo pagamento indevido ou a maior. Entretanto, a mera apresentação da DCTF retificadora não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

Nessa linha, outras declarações prestadas à RFB, tais como DIPJ e Dacon, poderiam fazer prova da veracidade dos dados registrados na DCTF retificadora, desde que transmitidas antes do Despacho Decisório e se possuísem informações compatíveis com o conteúdo da retificadora. Então, nesse caso, a juntada de outras declarações ao processo se constituiria num conjunto com força probatória, ainda que relativa e, por isso mesmo, não

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.222 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10166.901101/2014-74

afastaria a discricionariedade do julgador perquirir sobre outros elementos, visando firmar sua convicção. De forma diversa, deveriam ser consideradas essas mesmas declarações se fossem transmitidas extemporaneamente, pois não passariam de documentos sem nenhum valor probatório.

Assim, registros contábeis, que não estejam revestidos das formalidades legais ou que não se possa confirmar tais requisitos, não se constituem prova.

Essas considerações são de crucial importância para avaliação da caracterização de determinada prova como reforço da anteriormente apresentada e, consequentemente, da possibilidade de sua aceitação. Mormente, a análise das especificidades de cada caso concreto é o que deve pautar o julgador nesse desiderato, não obstante, sem se afastar do norte lógico-jurídico que deve alicerçar sua decisão.

No presente caso em análise, a ora recorrente anexou à sua Manifestação de Inconformidade, como prova, apenas, a cópia da DCTF retificadora transmitida após a ciência do Despacho Decisório, ou seja, não carrou nenhum documento com real valor probatório. Dessa forma, não há reparo a ser feito na decisão de primeira instância que considerou, corretamente, que o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do suposto crédito pleiteado, pois não apresentou nenhuma prova da existência desse crédito.

Após a ciência dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário e juntou novos documentos.

Entretanto, embasado em todo o raciocínio lógico-jurídico sobre o direito probatório desenvolvido ao longo do presente voto e, em especial, nas circunstâncias do caso concreto, entendo que o direito à produção de provas encontra-se fulminado pela preclusão, conforme o disposto no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72. Portanto, não tomo conhecimento dos documentos apresentados, apenas, com o Recurso Voluntário.

Dessa maneira, quanto ao suposto crédito, a recorrente não se desincumbiu do ônus de prová-lo, seja por não cumprir sua obrigação antes da emissão do Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas hábeis e suficientes da sua liquidez e certeza com o recurso inaugural da lide.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves

Voto vencedor

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, redatora designada.

A controvérsia restringe-se ao reconhecimento de crédito pleiteado pelo contribuinte, sua efetiva existência, certeza e liquidez.

Há, antes de adentrar à controvérsia, analisar se as provas colacionadas em sede de recurso voluntário serão aceitas, tendo em vista que, a afirmação apontada na decisão de primeira instância, que o valor incluído no cálculo pelo contribuinte já havia sido ressarcido.

Para dirimir o litígio em questão, é necessária a avaliação de documentos fiscais e contábeis hábeis e suficientes para demonstrar se, de fato, a parcela glosada pela fiscalização, é devida ao contribuinte a título de crédito.

O primeiro pilar argumentativo a ser tratado, é justamente o aceite de provas no Recurso Voluntário, e para tanto, inicio a base das considerações no artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

Afirma tal dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 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.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

O parágrafo 4º, do dispositivo acima, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a situação enquadrar-se em uma das exceções ali descritas.

A norma expressa carrega espaço para entendermos que, dentro das excepcionalidades, podemos aceitar as provas apresentadas pelo contribuinte em outro momento processual, pontualmente posterior, que não a manifestação de inconformidade, e acredito fazê-lo em atendimento ao princípio da verdade material.

E justamente nesse sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos, dos quais me limito a citar e transcrever as argumentações em um deles - Acórdão nº 9303-005.084:

Como já vimos, o acórdão recorrido considerou preclusa a apresentação destes novos documentos e negou provimento ao recurso.

O transcrito § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. **A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual. De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.**

Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e da verdade material.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à medida em que aqueles documentos apresentados poderão revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte.

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.222 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10166.901101/2014-74

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa no acórdão nº 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, § 4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.

É consabido que a norma legal do art.16, § 4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pela provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o autuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.

Vê-se que tal entendimento prima pelo princípio da verdade material, bem como ampla defesa e contraditório, de modo a proteger o aceite de conjunto probatório em outro momento processual, que não o da manifestação de inconformidade.

Entendo que o sentido esposado pela Câmara Alta do Tribunal, bem como pela norma expressa, deve ser aplicado com parcimônia a cada caso concreto, especialmente quanto à análise do conjunto probatório que foi juntado pelo contribuinte, bem como pela natureza das provas que compõem o respectivo conjunto.

E, no caso em comento, entendo plausível respectivo aceite, especialmente porque as provas que foram juntadas são documentos fiscais e contábeis que tem força probatória suficiente para demonstrar o argumento trazido quanto à existência do crédito.

Superado o aceite da prova em sede de Recurso Voluntário – e o faço aqui, de forma expressa, em primazia ao princípio da verdade material e ao entendimento já esposado na CSRF, os documentos devem ser analisados.

E, para tanto, e já por considerar que tais documentos tem o potencial de embasar o argumento trazido pelo recorrente, voto pela conversão do julgamento em diligência para respectiva análise dos documentos colacionados em sede de recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro