



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.900070/2011-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-013.481 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2023
Recorrente COTESI DO BRASIL - COMERCIO, INDUSTRIA DE FIOS E PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PEDIDO GENÉRICO DE JUNTADA DE NOVAS PROVAS. PRECLUSÃO.
Descabe, à luz da norma que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito da União, o pedido genérico de apresentação, a qualquer tempo após a impugnação, de novos elementos de prova, sem que se demonstre a ocorrência de uma das possibilidades de exceção à regra geral de preclusão, qual sejam: (i) a impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior; (ii) a prova que se refira a fato ou direito superveniente; e (iii) a prova que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

VERDADE MATERIAL. PROVA. LIMITES. ÔNUS DA PROVA.

Ainda que o Processo Administrativo Fiscal Federal esteja jungido ao princípio da verdade material, este não é absoluto. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova incumbe ao autor. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito pleiteado.

DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

As regras de decadência para a efetivação do lançamento tributário, constantes do art. 150, § 4º e art. 173, do CTN, não regem os institutos da compensação e do ressarcimento e não são aptas a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O deferimento dos créditos no PER está condicionada à comprovação da certeza e liquidez, cujo ônus é do contribuinte. A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará na glosa pela ausência de provas documentais, contábil e fiscal que lastreiem a apuração, necessárias a este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior e Sabrina Coutinho Barbosa, que davam provimento para reconhecer a homologação tácita.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Por meio do Despacho Decisório eletrônico de folha 85 foi denegada a homologação às Declarações de Compensação – Dcomp n.º 05461.46784.210607.1.3.09-5076 e n.º 22869.14043.061108.1.3.09-5473 e indeferido o Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER n.º 12665.65981.210607.1.1.09-8812.

O tipo de crédito indicado no PER é Cofins não cumulativa – exportação, referente ao período 2º trimestre de 2005.

Na fundamentação do Despacho Decisório, consta que não há cadastro/atividade para o período, nos seguintes termos:

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado, pois a situação do contribuinte perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) demonstra não haver atividade operacional no período de apuração do crédito. Em razão disto, torna-se impossível a apuração dos créditos previstos no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Em 15/03/2011, a interessada teve ciência do Despacho Decisório (f. 88).

Irresignada, em 12/04/2011, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de f. 2 a 83, na qual afirma que teve atividade operacional no período, conforme DIPJ e Dacon do período, e cópias do Livro Diário.

Em apreciação da manifestação de inconformidade, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em Florianópolis proferiu o Acórdão n.º 07-41.951, em sessão de 19/06/2018, por meio do qual anulou o Despacho Decisório para que outro fosse emitido, em razão de apurar a ocorrência de equívoco na fundamentação de que não teria havido atividade operacional no período.

Assim, novo Despacho Decisório foi emitido (f. 125 a 132), que manteve o indeferimento do PER e denegou a homologação às Dcomp. Na fundamentação, a autoridade fiscal assevera que a contribuinte auferiu receitas de exportação sem direito a crédito nos meses de abril e maio de 2005 e não auferiu qualquer receita no mês de junho de 2005, conforme ficha 13 do Dacon (f. 130):

Ficha 13 – Cálculo da COFINS Regime Não-Cumulativo (Incidência Total ou Parcial)			
Mês	Abril	Maio	Junho
Linha 11 – Receitas de Exportação com Direito a Crédito de COFINS (Lei n.º 10.833/2002, art. 6.º, § 1.º)	0,00	0,00	0,00
Linha 12 – Receitas de Exportação sem Direito a Crédito de COFINS	871.077,40	110.545,58	0,00

Citou como enquadramento legal o § 4º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

[...]

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Em 18/03/2020, a interessada teve ciência do novo Despacho Decisório, por decurso de prazo (f 138).

Irresignada, em 17/03/2020, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de f. 141 a 143, na qual alega, inicialmente, a decadência do direito de o fisco manifestar-se sobre a compensação. Aduz que o prazo para homologação da compensação declarada pelo contribuinte é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, sendo que a inércia do fisco em decidir sobre o tema, nesse prazo, implicará sua homologação tácita, conforme determina o parágrafo 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. Deste modo, sustenta a impossibilidade da cobrança dos créditos.

Quanto ao mérito, alega que os valores e bases utilizadas para apuração do crédito no período, pode ser efetivamente comprovada com base na escrituração contábil (ora anexada), ou ainda por diligência fiscal a ser promovida pelo órgão competente.

Assevera que, se verificado erro material no lançamento da informação do Dacon para o período em questão – em especial a Linha 13/11 “Receita de Exportação com Direito a Crédito de COFINS” x Linha 13/12 “Receita de Exportação sem Direito a Crédito de COFINS”, é dever de ofício a autoridade fiscal, promover diligência no sentido de sanear o erro.

Em decisão unânime, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório.

Cientificada, a recorrente apresentou recurso voluntário, de forma resumida, requerendo que se conheça dos elementos probatórios apresentados, e, por fim, pede o que se segue:

“Pelos fatos acima expostos e em razão da pacífica jurisprudência administrativa, bem como reiterando todos os argumentos das suas manifestações no processo e somando-se aos que ora se apresenta, requer aos ilustres Conselheiros que conheçam o presente Recurso Voluntário, para lhe dar provimento, de forma que

- 1) seja admitido o(s) Pedido(s) de Ressarcimento e/ou a(s) “Declaração(ões) de Compensação” objeto do referido processo, para reconhecimento do crédito, devendo ser homologada a compensação objeto do presente PER/DCOMP, no valor correspondente aos débitos reconhecidos e/ou indicados na DCOMP;
- 2) que seja refutada a alegação de preclusão, pelas provas que ora se apresentam; e,
- 3) por fim, o acolhimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO pela sua totalidade.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário, em razão do disposto nas Portarias CARF n.º 8.112/20, de 20.03.2020, e n.º 10.199, de 20.04.2020, é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Prova trazida em recurso voluntário

A recorrente não ancorou sua manifestação de inconformidade com documentos probatórios inequívocos do seu direito creditório pleiteado, o que colaborou para a declaração de improcedência do seu documento recursal pelo julgador de piso:

“A única peça de escrituração contábil constante dos autos foi anexada junto à primeira manifestação de inconformidade e se trata de folhas do Livro Diário (f. 73 a 83), que informam tão-somente o balanço patrimonial e demonstração dos resultados em dezembro de 2005, que nada provam em relação à natureza das receitas de exportação. Ainda que a interessada tivesse trazido o registro diário de suas operações, isso não seria suficiente sem os documentos de sustentação da escrituração.

Quanto ao ônus probante do direito creditório, cumpre esclarecer que este ônus é da interessada, pois a teor do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, o ônus da prova incumbe ao “autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito”.

Deste modo, a interessada deveria produzir as provas do direito creditório pretendido, apresentando-as junto à manifestação de inconformidade, não sendo o intuito da diligência suprir a inércia das partes na produção de suas provas.”

Em seu recurso voluntário, a defesa requer que seja refutada a preclusão na produção de provas, em razão de desobediência ao princípio da legalidade tributária e da verdade material:

“Portanto, se o fim do processo administrativo tributário é a confirmação da efetiva ocorrência do fato gerador, sendo necessária a avaliação de todas as provas que possam levar a tal confirmação, não há razão que justifique a imposição de qualquer preclusão temporal à apresentação de provas documentais no âmbito do processo administrativo tributário.”

Cita posição de doutrinadores e precedentes do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para escorar sua tese:

“Justamente, correlacionando os princípios da legalidade tributária e da verdade material é que Natanel Martins e Juliano Di Pietro adotam o entendimento acerca da obrigatoriedade de análise de prova, independentemente do momento em que apresentada:

“... o processo administrativo fiscal presta-se primordialmente para constatação da ocorrência do fato tributário impositivo, em revisão instaurada por inconformismo do contribuinte em relação ao lançamento. [...] Consequentemente, se há prova que demonstre esta imperfeição, deve ela ser apreciada independentemente do momento em que apresentada, haja vista que demonstra a ilegalidade, para a qual a administração pública não pode concorrer”¹.

Este entendimento, bem como de diversos outros autores, já foi acatado em decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, nas quais enfatizou a necessidade de observância do princípio da verdade material, conforme a ementa a seguir transcrita:

“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”².

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, analisando a matéria, também já se manifestou nesse sentido, ressaltando que no processo administrativo tributário, por meio do princípio da verdade material, se busca verificar se realmente ocorreu, ou não, o fato gerador, que suporte a legalidade do lançamento questionado:

“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. Ac. 103-18789 – 3ª Câmara – 1º C.C.”³

Não assiste razão à recorrente.

Os precedentes dos julgados trazidos referem-se à autos de infração, sendo o ônus probatório do fisco quando da apuração das irregularidades. Diferentemente, trata-se o presente de reconhecimento de direito creditório, com determinação expressa da legislação nesse sentido:

Lei nº 13.105/15

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

¹ “A Preclusão Probatória no Processo Administrativo Tributário Federal e o Princípio da Verdade Material”. In: PIZOLIO, Reinaldo (coord). Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Quartier Latin. 2007. p. 204.

² Ac. nº 108-09.655. 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Rel. Cons. Orlando José Gonçalves Bueno. J. em 27.06.2008. No mesmo sentido, Ac nº 108-09.622, Rel. cons. Valéria Cabral Géio Verçoza.

³ Ac nº CSRF/03-04-194. j. em 09.11.2004. No mesmo sentido Ac. nº CSRF/03-04.371.

Ademais, o tema é recorrente no âmbito do Carf, com inúmeros acórdãos no sentido de que é do contribuinte o ônus de comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência. A consequência jurídica do não cumprimento do ônus probatório é o indeferimento do pedido.

Nesse sentido, corretos o despacho decisório e a decisão recorrida.

Entretanto, em sede de recurso voluntário, a recorrente traz cópias das notas fiscais n.º 266, 268, 275, 276, 277, 278, de 07.04.2005, 293, de 14.04.2005, 311, de 18.04.2005, e 324, de 04.05.2005, que possuem a pretensão de comprovar suas operações de exportação às quais estão vinculados os créditos pleiteados.

Preliminarmente, deve-se analisar o momento da apresentação do que se entende como prova. Tal previsão encontra-se no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72:

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.

Portanto, a apreciação de documentos não submetidos à autoridade julgadora de primeira instância somente é possível nas hipóteses previstas no art. 16 acima transcrito, e é situação excepcional, quando visem à complementar instrução probatória já iniciada quando da interposição da manifestação de inconformidade. Em não sendo o caso, fica configurada a preclusão.

Nesse tema, adoto as razões de decidir da Conselheira Larissa Nunes Girard, em seu voto formalizado no Acórdão n.º 3002-001.319, no julgamento de 17.05.2020 do Processo n.º 11080.904294/2014-28, as quais passo a reproduzir:

“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 o mesmo art. 16, acima transcrito, preclui o direito da 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.

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 no momento oportuno, ou seja, na interposição da manifestação de inconformidade. Nesse contexto, as provas juntadas ao 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.”

Ocorre que não foi esse o caso, conforme se depreende do argumento assim apresentado pela recorrente:

“Por fim, ratificar que TODA a documentação suporte ao pleito em questão sempre esteve a disposição da fiscalização, para a análise que entendesse necessário, sem contudo tal ação ter sido exercida até o ponto.

Diante do exposto, e em prova de boa fé, este contribuinte disponibilizará TODA a documentação necessária a este RECURSO para que se faça ampla verificação nos documentos fiscais, de forma a assegurar o crédito pleiteado pelo Contribuinte.”

Entendo que não ficou configurada nenhuma das hipóteses do § 4º, art. 16, do Decreto nº 70.235/72, descabendo invocar a regra de exceção para suprir omissão absoluta do contribuinte em relação ao ônus que lhe cabia.

De toda sorte, os documentos acostados aos autos não fazem, sequer, início de prova.

Explico.

O direito à apuração de créditos de COFINS vinculados a operações de exportação tem lastro no parágrafo 1º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Não são todas as operações de exportação sujeitas a esse regramento. Conforme § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 acima, há situações para quais as receitas de exportação não podem ter créditos de COFINS a ela vinculados. O mesmo se aplica às situações do art. 10 da referida lei, para as quais a apuração das contribuições mantém-se sob o regime da cumulatividade.

Em razão disto, o DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) possuía os campos, na ficha 13 – Cálculo da Cofins Regime Não-Cumulativo (Incidência Total ou Parcial), segregados para controle dos créditos por tipo de receita de exportação:

1. Linha 11. Receitas de Exportação com Direito a Crédito de COFINS (Lei nº 10.833/2002, art. 6º, § 1º)
2. Linha 12. Receitas de Exportação sem Direito a Crédito de COFINS

A fiscalização constatou que, no período em análise, a recorrente declarou no DACON, para os meses de abril e maio, receitas de exportação sem direito a créditos da COFINS, não havendo declaração de receita de exportação em junho. Portanto, de acordo com a própria declaração da recorrente, ela não fazia jus a créditos de COFINS, na sistemática não cumulatividade, em relação às operações de exportação.

Para comprovar seu direito a crédito, não basta a apresentação de um punhado de notas fiscais, todas em total desobediência ao que estabelece o art. 48, VI, da Lei nº 4.502/64, que dispõe sobre os requisitos mínimos do documento fiscal:

Art. 48. A nota fiscal obedecerá ao modelo que o regulamento estabelecer e conterá as seguintes indicações mínimas:

I - denominação "Nota Fiscal" e número de ordem;

II - nome, endereço e número de inscrição do emitente;

III - natureza da operação;

IV - nome e endereço do destinatário;

V - data e via da nota e data da saída do produto do estabelecimento emitente;

VI - discriminação dos produtos pela quantidade, marca, tipo, modelo, número, espécie, qualidade e demais elementos que permitam a sua perfeita identificação, assim como o preço unitário e total da operação, e o preço de venda no varejo quando o cálculo do imposto estiver ligado a este ou dêle decorrer isenção;

VII - classificação fiscal do produto e valor do imposto sobre ele incidente;

VIII - nome e endereço do transportador e forma de acondicionamento do produto (marca, numeração, quantidade, espécie e peso dos volumes). (destaquei)

Em relação às receitas de exportação declaradas como vinculadas a operação sem direito a crédito, a recorrente não proveu qualquer esclarecimento; bem como não buscou comprovar a efetividade das suas exportações com os Registros de Exportação (RE) e Declarações de Despacho de Exportação (DDE).

Tampouco a recorrente trouxe aos autos os documentos comprobatórios das operações (bens e serviços) que dariam direito aos créditos pleiteados ou a base legal e o regime a que ela se enquadra para apropriação de créditos, aptos ao ressarcimento/restituição, sobre o bens produzidos pelas empresas exportadoras.

Em sendo assim, na ausência da prova, em vista dos requisitos de liquidez e certeza, nos termos do art. 170 do CTN, o pedido de reconhecimento do direito creditório deve ser negado.

Questões não impugnadas

Por fim, cumpre ressaltar que a recorrente não traz ao recurso voluntário, diferentemente da sua manifestação de inconformidade, requerimento de reconhecimento de decadência, quanto ao direito do fisco de indeferir os créditos constantes do seu PER, bem como nenhuma questão de mérito quanto à liquidez e certeza do seu direito creditório.

Em razão da decadência tratar-se de matéria de ordem pública, esclarece-se que é entendimento recorrente no Carf que o prazo decadencial, que se refere ao direito de lançar tributo, não rege os institutos do ressarcimento e da compensação, e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe