



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

Processo nº 10580.906679/2009-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1302-002.890 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária**
Sessão de 14 de junho de 2018
Matéria Declaração de Compensação
Recorrente SOLL DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/06/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus da prova da liquidez e certeza do crédito por ele utilizado em Declaração de Compensação, o qual deve ser demonstrado cabalmente por meio da escrituração contábil e fiscal e de documentos hábeis e idôneos que a amparam.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/06/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PROVAS DOCUMENTAIS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO.

Em virtude do princípio da Verdade Material, pode o contribuinte, quando da apresentação do Recurso Voluntário, trazer aos autos prova documental do seu direito creditório, caso sejam essenciais para o deslinde da questão.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo serem afastados os pedidos que não apresentam este desígnio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de não conhecimento dos documentos trazidos no recurso voluntário, suscitada de ofício pelo relator, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Figueiredo (relator) e Gustavo Guimarães da Fonseca, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento

ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 03-53.898, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR.

Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil-fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de declaração retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A restituição de créditos tributários só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo; no caso, o crédito pleiteado é inexistente."

O sujeito passivo apresentou o Pedido Eletrônico de Restituição/Declaração de Compensação (PER/DComp) nº 39365.02132.140706.1.3.04-8644, por meio do qual compensa suposto crédito de sua titularidade, referente a pagamento indevido ou a maior a título de IRPJ, relativo ao 2º trimestre de 2004, com débitos relativos à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep), período de apuração de junho de 2006.

Por meio do Despacho Decisório, a citada compensação não foi homologada, por inexistência do alegado crédito, uma vez que o pagamento invocado se encontraria inteiramente utilizado para quitação de débito confessado pelo sujeito passivo.

Foi apresentada Manifestação de Inconformidade, na qual o sujeito passivo se limita a alegar a existência de erro no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referente ao 3º trimestre, e que o valor efetivamente devido teria sido informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativa ao ano-calendário de 2004. Informa, ainda, que promoveu a retificação da citada DCTF, para informar o valor do débito que entende correto.

Pediu, por fim, a concessão de prazo adicional de 15 (quinze) dias, para apresentação de "maiores informações e documentos", bem como o direito a produção de provas, com anexação de novos documentos e, inclusive, perícia contábil.

O Acórdão recorrido entendeu que a mera alegação de erro, juntamente com a retificação da DCTF, mas desacompanhada da escrituração contábil-fiscal e dos documentos hábeis e idôneos que a embasaram, não é capaz de comprovar a liquidez e certeza do crédito informado.

Registrhou, ainda, que o prazo solicitado pelo sujeito passivo para a apresentação de informações e documentos se esgotou sem que qualquer novo elemento tenha sido anexado aos autos.

Regularmente intimado, o sujeito passivo apresentou Recurso, por meio do qual sustenta que:

a) apurou e pagou a maior o IRPJ relativo ao referido trimestre, o qual teria sido corrigido por meio de DIPJ retificadora, juntamente com a apresentação de PER/DComp, na qual compensou o suposto indébito;

b) após a não homologação da compensação, promoveu a retificação da DCTF, de modo a compatibilizá-la com a DIPJ;

c) tendo em vista a decisão da DRJ, que considerou insuficiente como prova a DIPJ retificadora, apesar de apresentada antes do PER/DComp, juntou ao Recurso Voluntário outros documentos de amparam seu pleito (Demonstrativo do Lucro Real e Demonstração do

Resultado transscrito no Livro Diário, bem como Termo de Abertura e Encerramento do referido Livro, contemporaneamente registrado na Junta Comercial);

d) as normas que tratam da restituição do imposto pago a maior ou indevidamente não elencam documento obrigatório que seja prova suficiente da existência do direito creditório, ficando a depender do caso concreto;

e) no caso sob análise, o Julgador considerou insuficiente a apresentação da DIPJ e não requereu as diligências necessárias para a produção de provas ou mera confirmação dos créditos, como determina a lei;

f) os novos documentos juntados fariam prova da existência do crédito pleiteado.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

I - DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 31 de janeiro de 2014 (fl. 23), tendo apresentado recurso em 05 de março de 2014 (fls. 33 a 38), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplicável por força do art. 74, §§10 e 11, da Lei nº 9.430, de 27 de março de 1996, uma vez que os dias 3 e 4 de março de 2014 foram ponto facultativo, conforme Portaria MPOG nº 2, de 3 de janeiro de 2014.

O Recurso é assinado por procurador, devidamente constituído à fls. 46.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso I, e Art. 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o recurso preenche todos os requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

II - DO MÉRITO

Conforme explicitado pela própria Recorrente, a legislação que permite a compensação de créditos tributários exige a liquidez e certeza dos créditos do sujeito passivo.

Assim, na hipótese de apresentação de PER/DComp por parte do sujeito passivo é ônus deste a demonstração de tais requisitos em relação ao seu direito creditório.

No caso da análise eletrônica e automática como a que gerou o Despacho Decisório que não homologou a compensação, a liquidez e certeza é aferida pela administração tributária, via de regra, pelo mero cruzamento das informações disponíveis em seu banco de dados, fornecidas seja pelo próprio sujeito passivo seja por terceiros.

Incumbe, então, ao sujeito passivo a responsabilidade para que as informações por ele fornecidas à administração tributária sejam compatíveis com o direito creditório invocado.

Nos presentes autos, a Recorrente apresentou o PER/DComp compensando suposto direito creditório proveniente de pagamento indevido ou a maior, mas as informações confessadas por ela própria em sua DCTF demonstravam a inexistência do alegado direito.

Por esta razão, a compensação não foi homologada pelo Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA.

Com a apresentação da Manifestação de Inconformidade, e instauração do contencioso administrativo, a análise da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado passa a outro nível, sendo ônus do sujeito passivo comprová-la cabalmente, por meio da adequada instrução documental.

O art. 16, §§4º a 6º, do Decreto nº 70.235, de 1972, de aplicação ao presente processo, por força do art. 74, §11, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe acerca do momento para a apresentação das referidas provas:

"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 nº 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: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)"
(Destacou-se)

A Recorrente, como relatado, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, limitou-se a apresentar cópia da DCTF retificada para compatibilizar o valor do débito confessado ao informado na DIPJ, e que alega ser o correto; além de cópias dos comprovantes de arrecadação dos valores pagos e que suportariam o crédito compensado.

Deste modo, deve ser considerada irretocável a decisão de primeira instância, para quem:

"Logo, a simples entrega de declarações retificadoras, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento a maior, que teria originado o crédito pleiteado pela contribuinte em seu Pedido de Restituição.

Na hipótese de ter ocorrido erro no valor do débito confessado na DCTF, esta circunstância deveria ter sido documentalmente provada pela interessada por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade, o que não aconteceu em concreto.

Assim, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública passível de restituição, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa."

Os parcos elementos de prova juntados pelo sujeito passivo, de fato, não demonstram de modo algum que o novo valor de débito confessado na DCTF é o montante efetivamente devido, e não aquele confessado na primeira DCTF apresentada.

Cabia ao sujeito passivo instruir a sua manifestação de inconformidade com todos os elementos necessários para a demonstração incontestável do seu suposto crédito. Era seu totalmente o ônus da prova.

Não se desincumbindo de tal mister, opera-se a preclusão consumativa, sobre a qual Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodíum, 2016. Vol. 1, p. 432) assim leciona:

"A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele."

Não procede, também, a alegação trazida no Recurso Voluntário de que, em caso de dúvidas acerca da liquidez e certeza, o julgador se encontrava obrigado a determinar a realização de diligências.

Os dispositivos invocados (arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972) revelam que a realização de diligências deve ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando este entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

A diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

Portanto, mais uma vez, concluo que a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo. O Julgador não poderia ter agido de outro modo, frente à ausência de demonstração do crédito invocado pelo sujeito passivo.

As questões que se põem, neste instante, são três: 1) as novas provas trazidas aos autos apenas com o Recurso Voluntário devem ser admitidas? 2) se admitidas, as novas provas são suficientes para comprovar a liquidez e certeza do crédito compensado? 3) se admitidas as provas e não sendo suficientes, há a necessidade de realização de alguma diligência para suprir eventual dúvida remanescente com estes novos elementos?

Entendo que o limite temporal previsto no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, acima transcrito, não pode ser excepcionado a não ser nas hipóteses que se enquadrem nas suas alíneas.

Não estou só neste posicionamento, cabendo citar a Professora Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011):

"Em tais situações, e apenas nelas, autoriza-se a juntada de novos documentos até mesmo em instante posterior ao ato decisório de primeira instância, sendo apreciados pelo órgão julgador de segundo grau, caso seja interposto recurso.

O direito de contrapor-se à exigência fiscal e de produzir provas dos seus argumentos é regrado pelo ordenamento, que, não admitindo a instabilidade das relações jurídicas, fixa termos dentro dos quais as atividades hão de ser realizadas. Assim ocorre com a instrução probatória. Pertinente é a crítica de James Marins à prática adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consistente em apreciar provas em grau de recurso, independentemente do preenchimento dos pressupostos legais. O direito à produção probatória implica observância aos limites temporais à sua realização, além, é claro, do atendimento ao requisito de sua obtenção por meio lícito."

Tratando acerca da possibilidade de flexibilização de tais regras, Maria Rita Ferragut (As provas e o Direito Tributário, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 64-65) é categórica, mas prevê o que entende ser uma nova hipótese de exceção:

"Entendemos que o limite temporal é inflexível. Tal inflexibilidade contempla, entretanto, o recebimento de provas após a impugnação, nas duas e somente duas, situações a seguir:

(i) Se a prova não tiver sido juntada antes pelas razões previstas nas alíneas a, b e c do §4º acima.

(ii) Pela impossibilidade de o sujeito passivo defender-se de forma plena, considerando a complexidade da autuação versus o tempo que lhe foi legalmente conferido para apresentação da defesa. Trata-se, nessa medida, de comprovada impossibilidade material de se defender no prazo legal."

No meu julgar, a hipótese veiculada pela doutrinadora, na verdade, já é albergada pela alínea "a" do §4º, na medida em que poderia ser entendido como um acontecimento inevitável e para o qual o sujeito passivo não concorreu ainda que culposamente, para contemplar os requisitos previstos por Maria Helena Diniz para a força maior (Código Civil Comentado, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 747-748).

De outra parte, para afastar a alegação de que o não acolhimento de documentos extemporâneos, na ausência de configuração das hipóteses de exceção previstas no texto legal, configuraria ofensa à ampla defesa, valho-me da lição de Maria Teresa Martínez Lopes e Marcela Cheffer Bianchini (Aspectos polêmicos sobre o momento de apresentação da prova no processo administrativo fiscal federal *in: A prova no processo tributário*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 48):

"Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

No caso dos autos, não há alegação da Recorrente de qualquer motivo que a impediu de trazer aos autos as novas provas, nem ainda estas se referem a fato ou direito superveniente, de modo que se afastam das hipóteses das alíneas "a" e "b" do referido §4º.

Apenas com muito "contorcionismo hermenêutico" se poderia entender que o caso se enquadra na alínea "c" do citado dispositivo.

É que não é possível admitir que o sujeito passivo foi surpreendido com a insuficiência dos elementos de prova apresentados com a Impugnação.

Em que a comprovação de que apresentou uma DCTF retificadora, reduzindo o débito confessado; a comprovação de que o débito anteriormente confessado em DCTF tinha um valor superior; a comprovação de que o débito informado na DIPJ corresponde ao novo valor confessado; e a comprovação de que efetuou pagamentos em montante equivalente ao débito inicialmente confessado poderia atestar a liquidez e certeza do crédito tributário invocado?

É óbvio que seria necessário demonstrar com a escrituração contábil e fiscal, bem como com os elementos que a embasaram, que os valores que conduzem ao novo débito confessado tem suporte fático e não são mera criação do sujeito passivo, de modo a conferir ao crédito pleiteado a certeza e liquidez exigida pela legislação.

Assim, entendo que não devem ser conhecidos os novos documentos apresentados, uma vez que a Manifestação de Inconformidade era o momento adequado para a comprovação do crédito tributário.

Decidir em sentido diverso, ainda que visando à busca da verdade material significa contrariar a expressa disposição legal do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Reconheço que há julgados, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que adotam a chamada "formalidade moderada", para, com base no art. 38 da Lei nº 9.784, de 1999, bem como no critério da adequação entre meios e fins (previsto para o processo administrativo no art. 2º, inciso VI, daquela mesma norma), acatar a juntada de provas fora das regras prescritas no PAF.

Com a devida vênia, entendo que tal corrente não observa que a própria disciplina trazida pelo Decreto nº 70.235, de 1972, já adota uma "formalidade moderada", quando prevê hipóteses razoáveis em que se pode mitigar o formalismo de se exigir que as provas sejam apresentadas no momento da Impugnação.

Não há uma formalidade irrestrita ou exacerbada no dispositivo em questão, mas um regramento, adequado e necessário a meu ver, para o saudável funcionamento do processo administrativo, sem margens a chicanas, má-fé processual ou indevida protelação.

Válida mais uma vez a lição da Professora Professora Fabiana Del Padre Tomé (Op. cit.):

"A doutrina costuma distinguir verdade material e verdade formal, definindo a primeira como a efetiva correspondência entre proposição e acontecimento, ao passo que a segunda seria uma verdade verificada no interior de determinado jogo, mas suscetível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real.

Com base em tais argumentos, é comum identificar o processo administrativo tributário com a busca pela verdade material, e o processo judicial tributário com a realização da verdade formal. Nesse sentido posicionam-se Alberto Xavier, Paulo Celso B. Bonilha e James Marins, dentre outros, considerando a busca pela verdade material um princípio de observância indeclinável da administração tributária, em oposição ao princípio da verdade formal que preside o processo civil e prioriza a formalidade processual probatória.

Essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos

processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes."

Observa-se, portanto, que esta busca pela verdade material, bem como o atendimento ao citado critério da adequação entre meios e fins, não pode ser algo que passe ao largo dos procedimentos estabelecidos, e tolere que o administrado vá apresentando as provas "a conta-gotas", mesmo que em momento processual posterior ao adequado.

Lembre-se que o art 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, como acima destacado, impõe ao sujeito passivo a apresentação na Impugnação das "*provas que possuir*", sob pena, inclusive de representar a supressão da instância, com a consequente violação do devido processo legal, posto que a conduta do sujeito passivo subtrairia ao julgador de primeira instância a possibilidade de apreciar as provas juntadas em momento posterior, que seriam examinadas, exclusivamente, pelo julgador do CARF.

Se esta regra foi originalmente prevista para os procedimentos de constituição do crédito tributário, quanto mais válida será para os procedimentos de restituição e compensação, em que o ônus de provar a existência do direito creditório recai exclusivamente sobre o sujeito passivo.

Ressalvo, apenas para demonstrar a ausência de zelo do sujeito passivo na busca de comprovar o direito creditório que invoca, que, ainda que fossem acatados os novos documentos apresentados, nada trariam de prova incontestável do referido crédito.

É que os elementos em questão se limitam a cópias simples dos Termos de Abertura e Encerramento de Livro Diário; cópia simples de uma folha (supostamente do referido Livro), na qual se apresenta a Demonstração do Resultado do trimestre relativo ao suposto crédito; cópia simples de uma folha do Livro de Apuração do Lucro Real do referido trimestre; e cópia do recibo de entrega e das Fichas 09A e 12A da DIPJ relativas ao ano-calendário de 2004.

É óbvio que tais elementos são um começo de prova em favor do direito creditório do sujeito passivo, mas estão longe de conferir a liquidez e certeza necessária, já que deveriam estar acompanhados das demais folhas do Livro Diário (e do Livro Razão) que comprovassem os valores que compõe a Demonstração do Resultado; do Livro de Apuração do Imposto sobre Mercadorias e Serviços que demonstrasse o montante de receitas auferidas no trimestre em questão; além dos esclarecimentos relativos ao erro supostamente cometido, uma vez que é gigantesca a disparidade entre os valores inicialmente confessados e aqueles posteriormente retificados, e isso para os 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2004.

Assim, mesmo que se acatassem os novos documentos (hipótese que conjecturo, apenas para o caso de os meus pares discordarem da rejeição proposta), ter-se-ia a mesma situação em que se encontrou a DRJ, ou seja, parcós elementos de prova, sendo que a realização de diligência para a complementação documental não significaria mero esclarecimento de dúvida para a formação do convencimento do julgador, mas o suprimento da ineficiência da instrução probatória realizada pelo sujeito passivo.

Os novos elementos apresentados em nada esclarecem qual foi o erro que motivou o suposto pagamento a maior. Quais foram os valores alterados na nova apuração? Não se sabe. Onde estão as provas hábeis a comprovar o indébito? A Recorrente não as apresentou.

Conclui-se, portanto, que o sujeito passivo não provou a liquidez e certeza do crédito utilizado no PER/Dcomp de que tratam os presentes autos.

Isto posto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, com a manutenção da não-homologação da compensação realizada no PER/Dcomp apresentado.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Ousa-se discordar do ilustre relator no ponto em que entendeu pela impossibilidade de o contribuinte juntar documentos aos autos, após a apresentação da Impugnação administrativa.

É que, o processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive, de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

A possibilidade de o julgador requerer diligência, em busca da realidade dos fatos está prevista expressamente no artigo 18 do Decreto 70.235/72. Confira-se:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A ilação do citado dispositivo do Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo, é de que deve a Administração Pública se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes.

Deve-se ressaltar, sobre o processo administrativo fiscal, que, como mencionado, ele é delineado por diversos princípios, dentre os quais se destaca o da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal, no qual o julgador deve pautar suas decisões. É dever do julgador perseguir a realidade dos fatos. Nesse sentido, são os ensinamentos do ilustre Professor James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais.

(MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)

Sobre o princípio da verdade material, também ensinam os ilustres professores Celso Antônio Bandeira de Mello e José dos Santos Carvalho Filho, respectivamente:

Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado (...).

(...)

O princípio da verdade material estriba-se na própria natureza da atividade administrativa. Assim, seu fundamento constitucional implícito radica-se na própria qualificação dos Poderes tripartidos, consagrada formalmente no art. 2º da Constituição, com suas inerências.

Deveras, se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo buscando a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com aquilo que efetivamente é, razão porque seria insuficiente para proporcionar o encontro com o interesse público substantivo.

Demais disto, a previsão do art. 37, caput, que submete a Administração ao princípio da legalidade, também concorre para a fundamentação do princípio da verdade material no procedimento (...). (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 489, 493 e 494)

.....
.....
É o princípio da verdade material que autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram. (...)

Pelo princípio da verdade material, o próprio administrador pode buscar as provas para chegar à sua conclusão e para que o processo administrativo sirva realmente para alcançar a

verdade incontestável, e não apenas a que ressal de um procedimento meramente formal. Devemos lembrar-nos de que nos processos administrativos, diversamente do que ocorre nos processos judiciais, não há propriamente partes, mas sim interessados, e entre estes se coloca a própria Administração. Por conseguinte, o interesse da Administração em alcançar o objeto do processo e, assim, satisfazer o interesse público pela conclusão calcada na verdade real, tem prevalência sobre o interesse do particular. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 21. ed. rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 933 e 934)

No processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, não pode basear sua decisão em apenas uma prova carreada nos autos. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

Não se pode olvidar que, no processo administrativo, não há a formação de uma lide propriamente dita. O objetivo é esclarecer a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, de modo a legitimar os atos da autoridade administrativa. O que não restou feito no presente processo.

Este Conselho, em reiteradas decisões, há muito se posiciona no sentido de que o processo administrativo, em especial o julgador, deve ter como norte a verdade material para solução da lide. Confira-se

IRPJ - PREJUÍZO FISCAL - IRRF - RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO - ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ - PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL - Não procede o não reconhecimento de direito creditório relativo a IRRF que compõe saldo negativo de IRPJ, quando comprovado que a receita correspondente foi oferecida à tributação, ainda que em campo inadequado da declaração. Recurso provido. (Número do Recurso: 150652 - Câmara: Quinta Câmara - Número do Processo: 13877.000442/2002-69 – Recurso Voluntário: 28/02/2007)

COMPENSAÇÃO - ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO E/OU PEDIDO – Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração e/ou pedido, deve a verdade material prevalecer sobre a formal. Recurso Voluntário Provido. (Número do Recurso: 157222 - Primeira Câmara - Número do Processo: 10768.100409/2003-68 – Recurso Voluntário: 27/06/2008 - Acórdão 101-96829).

Assim, deve-se admitir a juntada de documentos, que, supostamente, confirmariam o direito creditório do contribuinte.

Por todo o exposto, voto por afastar a preliminar suscitada de ofício pelo relator, para conhecer dos documentos acostados aos autos pelo contribuinte quando da apresentação do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias