



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10805.903570/2012-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-001.660 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2020
Recorrente CONTEMP INDUSTRIA COMERCIO E SERVICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/09/2007

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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 20/09/2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do Despacho Decisório não é condição para a homologação das compensações. Contudo, a referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar o crédito. É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo os argumentos de defesa não apresentados na Manifestação de Inconformidade, e, na parte conhecida, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves – Relator e Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro e Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente).

Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduz-se o relatório do Acórdão recorrido:

“Contra o contribuinte acima identificado foi emitido o Despacho Decisório de fl. 14, através do qual a RFB não homologou a compensação realizada através do PER/DCOMP nº 39578.56747.240310.1.3.04-8200.

Referido PER/DCOMP teve como suporte um crédito declarado a título de pagamento indevido ou a maior de Cofins, código 5856, do período de apuração – PA ago/07, no valor de R\$ 8.976,85, tendo como origem um DARF no valor total de R\$ 38.788,87, pago em 20/09/2007.

O Despacho Decisório fundamentou a não homologação sob a justificativa de que o pagamento referente ao DARF indicado no PER/DCOMP foi parcialmente utilizado para a quitação de débitos do contribuinte, não restando saldo suficiente para a compensação pleiteada.

Ciente do Despacho Decisório em 13/09/2012(fl. 41), o contribuinte apresentou em 03/10/2012a Manifestação de Inconformidade de fls. 18 a 28, na qual alega, em síntese, que o crédito existe e que houve apenas a ausência de sua materialização nas obrigações acessórias (DACon e DCTF).

Argumenta o contribuinte que levantou créditos sobre insumos não creditados em períodos anteriores e que não foram materializados no DACon e que, com isso, apurou pagamento a maior e que, entretanto, não foi apresentada DCTF retificadora reduzindo o débito, tendo sido o crédito de pagamento a maior pleiteado diretamente em PER/DCOMP.

De acordo com o contribuinte, não foi possível proceder à retificação da DCTF, porque o sistema da RFB teria bloqueado a transmissão da retificadora por estar sendo apresentada após o início do procedimento fiscal que não homologou a compensação.”

Analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por Acórdão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/08/2007

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DE DCTF.

O débito declarado em DCTF, tendo em vista seu efeito constitutivo, subsiste válido e eficaz enquanto não retificado pelo contribuinte. A retificação da DCTF é ato unilateral do contribuinte, com efeito lançamento tributário, não podendo ser suprido pela DRJ, sob pena de incorrer indevidamente em revisão de ofício de lançamento.

ÔNUS DA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ DO CRÉDITO.

Ainda que se aceitasse a redução do débito, independentemente de DCTF retificadora, o ônus da comprovação da certeza e liquidez do crédito de pagamento a maior caberia ao contribuinte, cujas provas não foram trazidas aos autos juntamente com a manifestação de inconformidade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 54/77), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando fazer jus ao crédito e que este decorreria de créditos de insumos não materializados na Dacon, da exclusão do ICMS e receitas não operacionais da base de cálculo da COFINS e do PIS. Discorreu sobre a manutenção do alargamento da base de cálculo das contribuições pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, sobre ser indevida a inclusão do ICMS, sobre o erro formal praticado e sobre a jurisprudência dos tribunais superiores. Não juntou nenhum documento probatório.

É o relatório, em síntese.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3002-001.660 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10805.903570/2012-93

Voto

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 parcial.

Primeiramente, é imperioso observa 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 manutenção do alargamento da base de cálculo das contribuições pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03 e sobre ser indevida a inclusão do ICMS, 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.

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 também de nova argumentação sobre a origem do suposto pagamento indevido ou a maior. A explicação contida no recurso inicial dava conta que o crédito reivindicado decorreria de pagamento a maior, devido, unicamente, a não terem sido considerados alguns créditos de insumos no momento do cálculo da contribuição.

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

.....
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) 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 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, conseqüentemente, 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 apenas cópias do Despacho Decisório, dos atos constitutivos da empresa e do representante legal, ou seja, não carreteu nenhum documento com 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 não juntou novos documentos.

De fato, a contribuinte não ter trazido provas mais robustas com seu Voluntário torna-se inexplicável, tendo em vista ter ficado claramente consignado na decisão de piso que o indeferimento do pleito se devia, justamente, a falta de comprovação do crédito pretendido

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