



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.909412/2009-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.495 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2020
Recorrente ESCANDINAVIA VEICULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 15/08/2002

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. REGIME CUMULATIVO.
INCONSTITUCIONAL. RECEITA DE APLICAÇÃO FINANCEIRA E DE
VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. EXCLUSÃO.

O alargamento da base de cálculo de PIS/Cofins promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 foi declarado inconstitucional pelo STF, no julgamento em sistemática de repercussão geral do RE 585.235, de adoção obrigatória por este Colegiado. As receitas de aplicação financeira e de variação monetária ativa não compõem a base de cálculo das contribuições no regime cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência, proposta pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa e acompanhada pela conselheira Mariel Orsi Gameiro e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo os valores relativos às contas Receita de Aplicações Financeiras (0118) e Variação Monetária Ativa (0121). Vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves (relator), que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Larissa Nunes Girard.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 14-46.768 da DRJ/RPO, que indeferiu o pleito recursal e, por via de consequência, manteve a decisão exarada através do Despacho Decisório de fl. 07, o qual não homologou a compensação declarada.

Cientificada do referido Despacho Decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando possuir o crédito, pois teria pago a maior a contribuição para a COFINS. Juntou cópias dos documentos de representação, da constituição da empresa, dos DARF's e da PER/Dcomp.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/07/2002

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR. DCTF RETIFICADORA DE DÉBITO, ENTREGUE APÓS O PRAZO DECADENCIAL DE LANÇAMENTO. EFEITO PROBANTE.

Não se pode admitir como prova da existência de direito creditório as informações de DCTF retificadora entregue após o transcurso do prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para lançar de ofício o tributo/contribuição retificado. Exaurido para a Fazenda Pública o prazo decadencial, incumbe ao contribuinte provar seu direito creditório mediante outros elementos de prova.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/07/2002

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

A prova documental do direito creditório deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual sem que verifiquem as exceções previstas em lei.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 64/86), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando os argumentos a favor da existência do crédito pleiteado e juntou novos documentos aos autos.

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.

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, 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 apenas cópias da PER/Dcomp, do Despacho Decisório, da alteração do contrato social, do instrumento de procuração e dos DARF's. 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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves

Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Em que pese o bem fundamentado voto do relator, cujo entendimento sobre a preclusão partilhei integralmente até passado recente, neste caso concreto entendo possível o conhecimento dos documentos trazidos apenas nesta fase, em virtude da demonstração inequívoca da existência de direito creditório.

Para tanto, considero as peculiaridades do processo administrativo fiscal, que entendo poder afetar a interpretação de certos institutos comuns a diferentes ramos do direito ou presentes no processo judicial. Nos processos que tratam de reconhecimento de direito creditório e cuja decisão tenha se dado por meio de despacho decisório eletrônico, por vezes constatamos que o contribuinte, em especial aquele das pequenas causas, não compreendeu o alcance da decisão ou a ação que se esperava como contraponto à decisão. A despeito da celeridade e da facilidade que o despacho eletrônico trouxe para o processamento dos pedidos, ele contém limitações derivadas do seu formato sintético.

Assim, nessas situações, quando juntados documentos apenas em sede de Voluntário, mas suficientes para demonstrar a existência do direito, tenho conhecido da documentação, pela prevalência do princípio da autotutela e da verdade material, ressaltando que tal definição é dada a partir da análise global do processo.

Passando ao caso concreto, vemos pelo Recurso Voluntário que o pagamento a maior decorreu da utilização da base alargada para fins de cálculo da contribuição, prevista no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, declarado inconstitucional em julgamento na sistemática de repercussão geral. Inequívoco, portanto, o direito em tese.

Já em relação ao que restou demonstrado para o caso específico, tomando por base as informações constantes no livro Razão e na planilha de consolidação das contas, acolhi o pedido de exclusão apenas das receitas que inequivocamente não se enquadram no conceito de receita bruta do regime cumulativo. Tendo o interessado perdido o prazo legal para a produção probatória, o mínimo que deveria ter feito nesta fase era apresentar provas e explicações robustas sobre cada uma das contas, mas não o fez.

Dessa forma, entendo que devem ser excluídas da base de cálculo apenas as receitas da conta 0118-Receita de Aplicações Financeiras e 0121-Variação Monetária Ativa, que compõem-se de rendimento de aplicação financeira e atualização monetária, únicas contas sobre as quais considero haver certeza sobre o crédito.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de exclusão das contas 0118 e 0121 da base de cálculo da Cofins.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard