



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.935286/2009-88</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.451 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	CONSELHEIRO
<b>INTERESSADO</b>	VOITH PAPER MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA E FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Data do fato gerador: 13/08/2004

SUSTENTAÇÃO ORAL EM JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de sustentação oral em sessão de julgamento na primeira instância administrativa, tendo em vista a falta de previsão na legislação pertinente, em especial o Decreto nº 70.235/72 e a Portaria MF nº 58/2006.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DIVERSO DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações ao escritório dos procuradores em razão de inexistência de previsão legal para intimação em endereço diverso do domicílio do sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA. DEMONSTRAÇÃO DE DIREITO CREDITÓRIO. PAPEL DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NA PROVA DE DIREITOS CREDITÓRIOS

O ônus da prova nas ações de reconhecimento creditório em favor do contribuinte cabe ao próprio autor da ação. No caso específico de pedido de compensação, o crédito a ser utilizado precisa ter sua liquidez e certeza demonstradas. As obrigações acessórias e declarações entregues pelo contribuinte precisam ser respaldadas pelos documentos fiscais que demonstrem as operações declaradas.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 13/08/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE A DECISÃO E SEUS FUNDAMENTOS. LAPSO MANIFESTO. CORREÇÃO

Nos termos dos art. 116 e 117, do RICARF, quando houver contradição entre a decisão e seus fundamentos, por lapso manifesto, cabem embargos que devem resultar em novo Acórdão que supere os erros encontrados.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em acolher os embargos inominados, com efeitos infringentes; (ii) por maioria de votos, em rejeitar a proposta de anulação do Acórdão embargado para realização de novo julgamento, vencido o conselheiro Jorge Luís Cabral (relator), que votava por anular o Acórdão embargado; e (iii) por unanimidade de votos, em alterar o julgamento anterior, afastando a preliminar de nulidade da Decisão de primeira instância e, no mérito, negando provimento ao Recurso Voluntário, tendo em vista a Recorrente não ter demonstrado o seu direito creditório. Designado como redator *ad hoc* e para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Honório dos Santos. O conselheiro Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão não votou nos itens (i) e (ii), em função de que já havia votado o conselheiro Jorge Luís Cabral.

Sala de Sessões em 13 de fevereiro de 2025.

*(documento assinado digitalmente)*

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Leonardo Honório dos Santos – Relator *Ad Hoc* e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto[a] integral), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Leonardo Honorio dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, e do art. 110, § 12, do Anexo II do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023), tendo em conta que o relator original, Conselheiro Jorge Luis Cabral, não mais compõe esta Turma de Julgamento, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como relator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Leonardo Honório dos Santos.

Como relator *ad hoc*, o Conselheiro Leonardo Honório dos Santos serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-32.317, proferido pela 13ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP, que por unanimidade julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento e compensação de créditos referentes à COFINS, através da PER/DCOMP nº 12041.87193.110805.1.3.04-4492, em razão de pagamento indevido a maior, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), decorrentes de suas atividades referentes ao mês de agosto de 2004, onde pretendia compensar débitos relativos a COFINS, referentes ao período de apuração de fevereiro de 2004.

Originalmente a Recorrente apresentou DCTF referente ao período de apuração de fevereiro de 2005, onde reconhecia um valor de R\$ 295.198,64 (duzentos e noventa e cinco mil, cento e noventa e oito reais e sessenta e quatro centavos), relativo a COFINS, conforme documento juntado à folha 50, do processo em epígrafe. A este débito foi vinculado um pagamento de idêntico valor realizado por DARF, conforme consta à folha 58.

Na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), declaração retificadora, referente ao exercício de 2004, na sua ficha 25 – Cálculo da COFINS – Regime Não-Cumulativo – Incidência Total ou Parcial, juntada à folha 44, e apresentada em 24/03/2009, conforme folha 42, constata-se que o débito calculado (COFINS a pagar) seria nulo, e que o valor reconhecido na DCTF original do período de apuração é divergente.

Esta diferença importa no crédito pretendido pela Recorrente de igual valor ao débito reconhecido em DCTF, e discriminado acima, e efetivamente pago mediante DARF.

Os documentos acima citados foram juntados, aos autos do processo, pela Recorrente, por ocasião da apresentação de sua Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório da DERAT/SP, e estavam disponíveis à Autoridade Julgadora da DRJ São Paulo I/SP, no momento do julgamento que gerou o Acórdão ora questionado.

A Recorrente tomou ciência dos termos do Acórdão nº 16-32.317, no dia 05/09/2011, através de AR.

Inconformada com a decisão da DRJ São Paulo I/SP, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário no dia 04/10/2011, ao CARF.

O Recurso Voluntário traz inicialmente alegação de nulidade por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa, em razão da DRJ São Paulo I/SP ter negado a sustentação oral por parte de representante do contribuinte. Neste ponto a Recorrente apresenta decisão liminar da 5ª Vara Federal Cível de São Paulo, onde se determina a nulidade de decisão da DRJ São Paulo II/SP, em razão de ausência de representante da impetrante em sessão de julgamento daquela DRJ.

A alegação da DRJ São Paulo I/SP, para negar a sustentação oral, foi de que não há previsão legal no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nem na Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, a qual disciplinava o funcionamento das Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ), no âmbito da Secretaria de Receita Federal do Brasil (RFB).

O segundo ponto de argumentação do Recurso Voluntário é a respeito da existência de erro de forma no preenchimento da DCTF, por parte da Recorrente, e de que isto não desnaturaria o direito creditório da Recorrente, nem o direito a compensar outros tributos com o pagamento indevido a maior, devendo, na opinião da Recorrente, a Autoridade Tributária reconhecer de ofício o direito pleiteado.

O Recurso Voluntário dá a entender, no seu item 20, à folha 80, que a homologação da compensação teria ocorrido caso não tivessem sido incluídas na DCTF o valor da COFINS, de receitas decorrentes sobre a remuneração pela licença de uso, ou de direito de comercialização, ou de distribuição de programa de computador, que seria hipótese de não incidência, nos termos da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

A argumentação neste ponto é confusa posto que a lide trata sobre um pagamento a maior de COFINS, fato constitutivo do crédito pleiteado, não sendo claro o motivo pelo qual a não inclusão da COFINS, na DCTF, ensejaria a sua homologação automática. Ademais, a não incidência, citada pela Recorrente, refere-se à Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico (CIDE), e não à COFINS.

Argui ainda que as informações constantes do Livro Razão e da DIPJ, não foram consideradas pela Autoridade Julgadora e, segundo argumentação da Recorrente, estas obrigações acessórias fornecem os elementos da base de cálculo dos tributos.

No entanto, as folhas do Livro Razão juntadas às folhas de 128 a 131, registram operações a partir de março de 2004, posteriores ao período de apuração a que se refere o crédito pleiteado, e que não contém as informações necessárias para que se comprove que o valor do pagamento realizado em 2004, teria sido a maior.

Alega que a Autoridade Julgadora deu demasiada importância à DCTF com erro de preenchimento, e que houve cerceamento do direito de defesa em razão de apenas se considerar informações das obrigações acessórias que fossem contrárias aos interesses do contribuinte. Entende a Recorrente, que com base no Princípio da Verdade Material, a DRJ deveria ter baixado o processo em diligência de forma a que a fiscalização pudesse apurar de fato a comunicação de erro pelo contribuinte.

Argumenta que o erro de forma, que não impacte o direito material, deveria ser corrigido de ofício pela Autoridade Tributária, e cita legislação que dá prerrogativa à Autoridade Julgadora para determinar diligências, se assim entender necessárias. Também afirma que não se podem exigir a multa de 20%, nem juros de mora, posto não haver débito a ser liquidado.

Por fim argui que o direito da União, em possível ação judicial posterior ao processo administrativo, no sentido de impor à Recorrente responsabilidade por ter dado causa a suposta exigência fiscal, está precluso em razão da mesma ter trazido ao conhecimento da Autoridade Tributária ter havido erro de fato no preenchimento de suas obrigações acessórias.

Requer que se dê provimento ao Recurso Voluntário ou, caso contrário, que se anule a decisão de primeira instância e que se determinem diligências para a apuração do alegado no presente processo administrativo.

O processo foi pautado para julgamento, em 21 de dezembro de 2022, nesta mesma turma ordinária, com composição diferente, resultando no Acórdão 3402-010.183, quando este relator restou vencido pois entendia que não havia provas acostadas aos autos que permitissem minimamente a avaliação do pleito da Recorrente, e negava provimento ao Recurso Voluntário.

A Turma Colegiada entendeu que havia provas e deu provimento ao Recurso Voluntário, anulando o despacho decisório, nos seguintes termos:

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

*Data do fato gerador: 13/08/2004*

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES.*

*Nos termos do art. 147, § 1º, da Lei nº 5.172/66, o contribuinte pode retificar suas declarações, visando a reduzir ou a excluir tributo. Caso essa retificação ocorra antes da emissão do Despacho Decisório, mas mesmo assim esta decisão se remeta ao DCTF original, o Despacho Decisório emitido nestas circunstâncias deve ser anulado para que outro possa ser proferido, tomando por base as informações prestadas na DCTF retificadora.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para acolher a preliminar de nulidade do Despacho Decisório de ofício. Vencido o Conselheiro Jorge Luís Cabral (relator), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.*

O redator, ao analisar o processo para redigir o voto vencedor, verificou que, de fato, não havia provas que sustentasse o pleito da Recorrente e de que teria havido erro material na decisão de segunda instância, apresentando embargos nos seguintes termos:

*Ao Conselheiro Pedro Sousa Bispo, ilustre Presidente da 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

*Em sessão plenária de 21/12/2022, foi julgado o Recurso Voluntário interposto no processo nº 10880.935286/2009-88 pelo sujeito passivo VOITH PAPER MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA, relatado pelo Conselheiro Jorge Luís Cabral, proferindo-se a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3402-010.183.*

*A decisão foi assim registrada na Ata publicada no sítio do CARF na internet:*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para acolher a preliminar de nulidade do Despacho Decisório de ofício. Vencido o Conselheiro Jorge Luís Cabral (relator), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. (grifo nosso)*

*Em sua fundamentação, o ilustre relator afirma que não há provas do direito creditório pleiteado, nos seguintes termos, verbis:*

*No caso concreto, fica claro que a DCTF e a DIPJ apresentam inconsistências, na medida em que seus resultados deveriam ser coincidentes, mas, como já relatado, apresentam uma diferença de R\$ 204.547,80, a menor no DACON, no que diz respeito ao débito referente a COFINS.*

Ocorre, que a Autoridade Tributária não pode simplesmente inferir qual dos valores está correto, o da DCTF ou o do DACON, e a homologação automática ficou prejudicada em razão das retificadoras não terem sido aceitas, e o crédito referente ao pagamento do DARF de R\$ 432.455,12, já ter sido vinculado ao débito descrito na DCTF original.

**Ademais, não se identifica nos autos cópia da DCTF retificadora.**

(...)

A oportunidade da Recorrente em provar que o valor devido da COFINS, para o período de apuração de julho de 2004, seria nulo, e não de R\$ 295.198,64, conforme consta na DCTF, folha 133, foi perdida pela Recorrente ao deixar de encaminhar a documentação comprobatória que demonstrasse que o cálculo da DIPJ é que deveria prevalecer.

Já no Recurso Voluntário, a Recorrente traz os mesmos documentos já juntados por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, onde novamente encontramos páginas do Livro Razão com registros não trazem qualquer informação sobre a natureza dos débitos e créditos do regime não cumulativo da COFINS, referentes ao período de apuração em questão, e cópias da DIPJ.

Para que o livro razão apresentasse informações que fossem relevantes para a apuração do débito de COFINS do período de julho de 2004, seria necessário que se juntasse páginas das diversas contas de compras e vendas que registrassem as operações que deram origem aos débitos e créditos do sistema não cumulativo de apuração das contribuições sociais, e ainda cabe lembrar que o registro contábil regularmente constituído faz prova a favor do contribuinte, desde que devidamente acompanhado da respectiva documentação fiscal.

Analisando os autos, verifiquei que existe cópia de DCTF retificadora juntada aos autos (ao contrário do que afirmou o ilustre Relator), transmitida para a Receita Federal na data de 04/04/2006 (fl. 49), portanto antes da emissão do Despacho Decisório, que ocorreu em 20/04/2009, **porém o valor informado nesta retificadora é justamente o mesmo valor pago via DARF, ou seja, R\$295.198,64.** Foi justamente esta coincidência de valores que embasou o indeferimento do Pedido de Restituição, já que não havia saldo a maior a ser restituído.

O argumento de que existia DCTF retificadora alterando o valor do tributo de forma a explicitar, em tese, a existência de um pagamento indevido ou a maior, e que esta retificadora não foi levada em conta quando da emissão do Despacho Decisório, mesmo sendo anterior ao mesmo, foi o fundamento para o voto dos conselheiros pela nulidade do Despacho Decisório e consequente devolução do processo à DRF de origem para que nova decisão fosse proferida.

Tal situação foi constatada no processo nº 10880.990526/2009-15, julgado por esta Turma na mesma data, e seu resultado foi aplicado para outros quatro processos do mesmo contribuinte pois, segundo o relator informou em sessão, todos tratavam da mesma situação fática. Ocorre que, ao analisar o presente processo, **observo que a DCTF retificadora não alterou o valor da Cofins no período,** sendo este o mesmo valor pago via DARF e o mesmo valor que consta do Despacho Decisório que negou o crédito pleiteado.

Resta evidente, portanto, que houve um lapso manifesto no julgamento, cuja decisão tomou por base um fundamento que existia em alguns processos, mas não em todos, como no presente caso. Logo, o resultado do julgamento incorreu em erro teratológico, sendo proferido de forma contrária às provas que constam dos autos, devendo ser anulado para que outro julgamento seja realizado.

Diante do exposto, tendo em vista tratar-se de inexistência material devida a lapso manifesto, oponho os presentes Embargos Inominados, com fundamento no art. 66, Anexo II, do RICARF:

Art. 66. **As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto** e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, **deverão ser recebidos como embargos inominados** para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

Admitidos os embargos inominados, conforme despacho de admissibilidade à e-fl. 163 a 164, voltou o processo a julgamento.

Este é o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Leonardo Honório dos Santos, Relator *Ad Hoc*.

Como relator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido o voto proferido pelo Conselheiro Jorge Luis Cabral na sessão de junho de 2024. Naquela ocasião, após o voto do relator original, houve pedido de vista, conforme registrado em Ata:

*Vista para a Conselheira Mariel Orsi Gameiro. O relator, Jorge Luis Cabral, votou por acolher os embargos com efeitos infringentes para proceder a novo julgamento, neste momento ocorreu o pedido de vista. Não votaram os demais conselheiros. Ausente momentaneamente a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pela Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario.*

Processo retirado de pauta por determinação do presidente, em função do encerramento da sessão sem tempo hábil para apreciação nas sessões de agosto e outubro de 2024.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Conselheiro Jorge Luis Cabral, relator original, a seguir:

### **Voto do Conselheiro Jorge Luis Cabral, proferido em junho de 2024**

Tendo em vista as considerações do redator do voto vencedor e, em face de não haver nenhuma alteração fática no presente processo, houve lapso manifesto no julgamento que resultou no Acórdão nº 3402-010.183.

A previsão normativa para a admissibilidade e acolhimento de embargos consta nos art. 116 e 117, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, o RICARF/2023, conforme transcrevo abaixo:

#### *Dos Embargos de Declaração*

**Art. 116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.**

**§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao Presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da data da ciência do acórdão:**

**I - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator;**

**(...)**

**§ 2º O Presidente da Turma poderá designar o relator ou redator do voto vencedor da decisão embargada para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos.**

**§ 3º O Presidente da Turma não conhecerá dos embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas.**

**(...)**

**Art. 117. As alegações de inexatidão material devida a lapso manifesto ou de erro de escrita ou de cálculo existentes na decisão, suscitadas pelos legitimados a opor embargos, deverão ser recebidas como embargos, mediante a prolação de um novo acórdão.**

*§ 1º Será rejeitado de plano, por despacho irrecorrível do presidente, o requerimento que não demonstrar a inexatidão ou o erro.*

*§ 2º Caso o presidente entenda necessário, preliminarmente, será ouvido o conselheiro relator, ou outro designado, na impossibilidade daquele.*

*§ 3º Será dada ciência ao requerente do despacho que indeferir o requerimento previsto no caput.*

Desta forma, acolho os Embargos com efeitos infringentes, reconhecendo o lapso manifesto, e voto por proceder a novo julgamento, de maneira a se retificar a Decisão de Segunda Instância e considerar adequadamente o real conteúdo do presente processo, com base no art. 117, do RICARF/2023.

*(documento assinado digitalmente)*

Leonardo Honório dos Santos (voto do Conselheiro Jorge Luis Cabral)

## VOTO VENCEDOR

Leonardo Honorio dos Santos, redator designado.

Com a devida vênia ao Ilustre Relator, apresento voto vencedor no sentido de rejeitar a proposta de anulação do Acórdão embargado para realização de novo julgamento.

### **Preliminar de Nulidade da Decisão Administrativa de Primeira Instância por cerceamento do Direito de Defesa**

A atividade da administração tributária é vinculada. Este princípio está claramente manifestado no artigo 3º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN):

*“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada **mediante atividade administrativa plenamente vinculada.**”(grifo nosso)*

Chamo a atenção de que apesar do artigo definir o termo tributo, ele determina como será efetivada a atividade de cobrança, que deve ser entendida como o inteiro teor do exercício da Autoridade Tributária, desde a constituição do crédito tributário, até a sua extinção, o que implica dizer que envolve também todo o processo do contencioso tributário.

Desta forma, sendo a atividade da Administração Tributária vinculada, reforça-se o preceito famoso que separa a Administração Pública da atividade privada, onde estipula-se que à última é lícito tudo o que não é proibido por Lei, e à primeira somente é lícito o que está previsto por Lei.

Sendo assim, vejamos a argumentação da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, em resposta ao pedido de sustentação oral da Recorrente, no julgamento da Manifestação de Inconformidade:

*“8.18. Por fim, no que se refere ao pedido de intimação da sessão de julgamento para sustentação oral, tendo em vista que o Decreto nº 70.235/72 que disciplina o processo administrativo fiscal não traz previsão de sustentação oral em primeira instância, mas apenas intimação do acórdão com abertura de prazo para recurso (vide art. 25, 27 e seguintes, em especial art. 33). Observa-se que tanto a Portaria MF nº 58/06 (que dispõe sobre o funcionamento do turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento) como a Portaria MF nº 587/10 (que aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil —RFB) também não trazem previsão de sustentação oral na fase de julgamento dc primeira instância administrativa. Pelas razões apresentadas, indefere-se o pedido de sustentação oral nesta fase do processo administrativo fiscal.”*

Vemos que a motivação do indeferimento da sustentação oral realizada na sessão de julgamento pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, decorre da ausência de previsão legal para apoiá-las.

O Decreto nº 70.235/1972, estabelece a forma como serão conduzidos os julgamentos de Primeira Instância, nos seus artigos de 27 a 36, e os de Segunda Instância nos seus artigos de 37 a 38.

No que diz respeito à atividade das DRJ, tenho de concordar com a Requerente que não há qualquer referência à sustentação oral por parte dos contribuintes, tão pouco qualquer previsão para que o julgamento seja acompanhado por seus representantes.

Já a situação do Julgamento de Segunda Instância tem a sua regulamentação definida pelo referido Decreto em seu artigo 37, conforme reproduzimos a seguir:

*“Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. “*

E, finalmente, no Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, estabelece expressamente a possibilidade de sustentação oral, conforme descrito em seu artigo 58. Desta forma, fica claro que não há de fato previsão legal para sustentações orais na Primeira Instância, e como há previsão expressa na Segunda Instância, temos de interpretar isto como parte do processo administrativo.

Também não há previsão legal para realizar intimações ao contribuinte em endereço diverso do seu domicílio fiscal. Sendo assim, não reconhecemos nos atos processuais o cerceamento de direito de defesa alegado pela Recorrente.

Sem razão à Recorrente.

### **Erro de fato e direito ao crédito pretendido**

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:*

*I - recair sobre direito indisponível da parte;*

*II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”*

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

*“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”*

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito ( Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).*

*Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ( Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º )*

*Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º )”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

*Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.*

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe à autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas informações registradas em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora.

Por tudo o que está exposto, e mesmo levando em conta o princípio da verdade material, não cabe nem à autoridade preparadora, nem tão pouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do autor em provar o seu direito, assim como rever de ofício lançamentos contábeis ou o cumprimento de obrigações acessórias no sentido de classificar adequadamente operações comerciais e seu enquadramento nos conceitos de créditos referentes ao regime não cumulativo de PIS/COFINS.

No caso concreto, fica claro que a DCTF e a DIPJ apresentam inconsistências, na medida em que seus resultados deveriam ser coincidentes mas, como já relatado, apresentam uma diferença de R\$ 204.547,80, a menor no DACON, no que diz respeito ao débito referente a COFINS.

Ocorre, que a Autoridade Tributária não pode simplesmente inferir qual dos valores está correto, o da DCTF ou o do DACON, e a homologação automática ficou prejudicada em razão das retificadoras não terem sido aceitas, e o crédito referente ao pagamento do DARF de R\$ R\$ 295.198,64, já ter sido vinculado ao débito descrito na DCTF original.

Ademais, não se identifica nos autos cópia da DCTF retificadora.

O DACON é uma memória de cálculo onde se organizam em linhas os créditos e débitos do sistema não cumulativo do PIS e da COFINS, e que serve para consolidar as operações realizadas pelo contribuinte, organizadas conforme a sua natureza. Estas declarações acessórias não demonstram por si só o direito creditório, pois é prerrogativa e dever da Autoridade Tributária verificar se a documentação fiscal foi corretamente consolidada no DACON, ou seja, se todas as operações registradas como créditos cumprem os requisitos legais para assim serem considerados, e que as operações que representem débitos foram todas registradas em suas respectivas linhas da declaração.

A oportunidade da Recorrente em provar que o valor devido da COFINS, para o período de apuração de julho de 2004, seria nulo, e não de R\$ 295.198,64, conforme consta na DCTF, folha 50, foi perdida pela Recorrente ao deixar de encaminhar a documentação comprobatória que demonstrasse que o cálculo da DIPJ é que deveria prevalecer.

Já no Recurso Voluntário, a Recorrente traz os mesmos documentos já juntados por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, onde novamente encontramos páginas do Livro Razão com registros não trazem qualquer informação sobre a natureza dos débitos e créditos do regime não cumulativo da COFINS, referentes ao período de apuração em questão, e cópias da DIPJ.

Para que o livro razão apresentasse informações que fossem relevantes para a apuração do débito de COFINS do período de julho de 2004, seria necessário que se juntasse páginas das diversas contas de compras e vendas que registrassem as operações que deram origem aos débitos e créditos do sistema não cumulativo de apuração das contribuições sociais, e ainda cabe lembrar que o registro contábil regularmente constituído faz prova a favor do contribuinte, desde que devidamente acompanhado da respectiva documentação fiscal.

### **Conclusão**

Voto por acolher os embargos inominados, com efeitos infringentes; rejeitar a proposta de anulação do Acórdão embargado para realização de novo julgamento; e alterar o julgamento anterior, afastando a preliminar de nulidade da Decisão de primeira instância e, no mérito, negando provimento ao Recurso Voluntário, tendo em vista a Recorrente não ter demonstrado o seu direito creditório.

*Assinado Digitalmente*

Leonardo Honorio dos Santos