



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.900993/2012-05
Recurso Voluntário
Resolução nº 3002-000.181 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2020
Assunto PERDCOMP/COFINS
Recorrente COMERCIO DE PECAS NICOSA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para analisar os documentos juntados em sede de Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves (relator), que rejeitou a solicitação de diligência proposta pela conselheira Mariel Orsi Gameiro. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mariel Orsi Gameiro.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 09-54.357 da DRJ/JFA, que indeferiu o pleito recursal e, por via de consequência, manteve a decisão exarada através do Despacho Decisório de fl. 35, o qual não homologou a compensação declarada.

Cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando ter transmitido a DCTF com erro e ter direito ao crédito pleiteado, pois o valor devido de COFINS no mês de junho era menor daquele declarado e recolhido. Juntou ao recurso cópias do Despacho Decisório, do PER/Dcomp, do DARF e dos documentos de constituição da empresa e do representante legal

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-000.181 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10940.900993/2012-05

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/08/2004

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 51/59), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando fazer jus ao crédito, ter sido indevida a não homologação do PER/Dcomp transmitido, discorreu sobre os princípios processuais administrativos, sobre a verdade material, sobre a composição a apuração da COFINS no período e juntou novos documentos aos autos.

É o relatório, em síntese.

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.

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:

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.181 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10940.900993/2012-05

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 justeza 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

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.181 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10940.900993/2012-05

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

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.181 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10940.900993/2012-05

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, do PER/Dcomp, do DARF, dos documentos constitutivos da empresa e do representante legal, ou seja, não carreu 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 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.

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.181 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10940.900993/2012-05

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves

Voto vencedor

Conselheira Mariel Orsi Gameiro – Redatora designada

O presente processo administrativo trata de pedido de compensação de crédito de Cofins, que não foi homologado, e a controvérsia se instaura no direito probatório do contribuinte.

O voto vencido entendeu pela ocorrência da preclusão – que diz respeito ao momento da apresentação/produção de provas pelo recorrente, que no caso em comento, deveria ter ocorrido na manifestação de inconformidade, resguardadas as devidas peculiaridades de seu posicionamento, conforme expõe nas razões de decidir.

Contudo, divirjo do relator, porque é necessário analisar se as provas juntadas em sede de Recurso Voluntário devem ser aceitas, com base no artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

Afirma tal dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 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.

§ 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.

O parágrafo 4º, do dispositivo acima, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a situação enquadrar-se em uma das exceções ali descritas.

A norma expressa carrega espaço para entendermos que, dentro das excepcionalidades, podemos aceitar as provas apresentadas pelo contribuinte em outro momento processual, pontualmente posterior, que não a manifestação de inconformidade, e acredito fazê-lo em atendimento ao princípio da verdade material.

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.181 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10940.900993/2012-05

E justamente nesse sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos, dos quais me limito a citar e transcrever as argumentações em um deles - Acórdão n.º 9303-005.084:

Como já vimos, o acórdão recorrido considerou preclusa a apresentação destes novos documentos e negou provimento ao recurso.

O transcrito § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. **A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual. De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.**

Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e da verdade material.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à medida em que aqueles documentos apresentados poderão revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa no acórdão n.º 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto n.º 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei n.º 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, § 4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.

É consabido que a norma legal do art.16, § 4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pela provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o autuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.

Vê-se que tal entendimento prima pelo princípio da verdade material, bem como ampla defesa e contraditório, de modo a proteger o aceite de conjunto probatório em outro momento processual, que não o da manifestação de inconformidade.

Entendo que o sentido esposado pela Câmara Alta do Tribunal, bem como pela norma expressa, deve ser aplicado com parcimônia a cada caso concreto, especialmente quanto à análise do conjunto probatório que foi juntado pelo contribuinte, bem como pela natureza das provas que compõem o respectivo conjunto.

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.181 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10940.900993/2012-05

E, no caso em comento, entendo plausível respectivo aceite, visto que o contribuinte junta aos autos: (i) cópia arquivo SINTEGRA 01/07/2004 a 31/07/2004; (ii) Cópia do Resumo Registro de Apuração ICMS - Julho/2004; (iii) relatório de Receitas Isentas, não alcançadas pela incidência da Contribuição com Suspensão ou Sujeita a Alíquota Zero da COFINS - Período 01/07/2004 a 31/07/2004; (iv) contrato Social consolidado e última alteração autenticados em cartório; (v) documentos do representante legal da empresa (RG e CPF) autenticados em cartório; (vi) cópia do Livro de Registro de Entradas 01/07/2004 a 31/07/2004; (vi) cópia do Livro Registro de Saídas 01/07/2004 a 31/07/2004.

Portanto, considerando o aceite das provas apresentadas em sede de Recurso Voluntário, voto por converter o julgamento em diligência para que tais documentos sejam devidamente analisados.

(assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro