



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10980.933574/2009-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-001.584 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA (SOCIEDADE EDUCACIONAL POSITIVO LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/01/2004

PRELIMINAR. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS RECURSAIS. INOCORRÊNCIA.

O julgador não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas.

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

Data do fato gerador: 15/01/2004

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 rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões as conselheiras Larissa Nunes Girard e Sabrina Coutinho Barbosa.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

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

Relatório

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

“Trata o presente processo da Declaração de Compensação – DCOMP nº 13416.28137.200807.1.3.045785, por meio da qual a contribuinte em epígrafe, valendo-se de crédito de R\$ 13.579,93, relativo ao DARF de Cofins cumulativa (código 2172), recolhido em 15/01/2004, no valor de R\$ 114.594,66, extinguiu um débito da mesma exação, relativo ao período de apuração de julho de 2007, no valor de R\$ 20.832,97.

Em 07/10/2009 foi emitido despacho decisório (rastreamento nº 848580045) de não homologação da compensação, pelo fato de que o DARF discriminado na DCOMP acima identificada estava totalmente utilizado para quitação do débito de Cofins do período de apuração de dezembro de 2003, não restando saldo de crédito disponível para a compensação do débito informado na DCOMP acima citada.

Uma vez cientificada do despacho decisório a contribuinte apresentou, em 13/11/2009, a manifestação de inconformidade na qual alega que o crédito decorre da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, no RE 357950, e que aproveitou o referido crédito nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. A interessada, também, demonstra numericamente a origem do crédito e diz estar amparada pelo art. 170 do CTN. Cita e transcreve jurisprudência administrativa e judicial, que entende pertinente ao caso, e, ressaltando o contido no art. 165 do CTN, insiste no direito à restituição.

Ao final, pede a homologação da compensação.”

Em sequência, analisando as argumentações e os documentos da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a

competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO NO PER/DCOMP.

Inexistindo comprovação do direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se considerar não homologada a compensação declarada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 84/90, no qual requereu a reforma do Acórdão aduzindo, como preliminar, a nulidade do Acórdão recorrido, por não ter apreciado a questão de inconstitucionalidade e, no mérito, repisou as assertivas quanto à existência do crédito. Juntou novos documentos.

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.

Preliminar

Nulidade do Acórdão recorrido

Em seu Voluntário, a ora recorrente argumentou a existência de nulidade no Acórdão recorrido, por este não ter apreciado as alegações de inconstitucionalidade e, por consequência, deixado de analisar todos os argumentos de defesa expostos.

Não há justeza nas afirmações da recorrente. Diferentemente do alegado, da leitura da decisão vergastada, constata-se que o Colegiado *a quo* se pronunciou de forma adequada e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas pela recorrente na Manifestação de Inconformidade, inclusive, sobre a inconstitucionalidade. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada e fundamentada, como se percebe do seguinte excerto do voto condutor daquele Acórdão:

*“Ou seja, apesar de não ser esse o entendimento da contribuinte, claro está que a atribuição dos julgadores está limitada a afastar a aplicação apenas de leis declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), de forma inequívoca e definitiva, atendendo ainda a determinação do Secretário da Receita Federal. É de se ressaltar contudo que, no caso em análise, apesar da existência de entendimentos do STF, expressos em julgamentos proferidos, **não** foram comprovadas as condições descritas no citado decreto para a sua aplicação, afinal, as decisões mencionadas foram proferidas apenas em relação a casos específicos envolvendo, também, partes específicas (que não a contribuinte).”*

Além disso, de acordo com a peça recursal ora em análise, a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão. Tendo a recorrente, inclusive, apresentado as razões de sua discordância. Assim, tal fato contraria o alegado cerceamento dos Direitos à Ampla Defesa e ao Contraditório. O mero fato de a recorrente discordar dos referidos fundamentos, certamente, não representa circunstância idônea com vistas a conspurcar a legitimidade da decisão em apreço.

De qualquer forma, não se pode olvidar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o órgão de julgador deve analisar todas as razões de defesa suscitadas pela impugnante/manifestante, porém, sem a obrigatoriedade de rebater, um a um, todos argumentos aduzidos na peça defensiva.

No mesmo sentido, tem se pronunciado a jurisprudência do STF, conforme se infere do enunciado da ementa do julgado, analisado sob regime de repercussão geral, que segue transcrito:

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. O art. 93, IX, da **Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.** 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (BRASIL. STF. AI 791292 QORG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe149 DIVULG 12082010 PUBLIC 13082010 EMENT VOL0241006 PP01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113118).*

(grifo nosso)

Assim, com base nessas considerações, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido.

MÉRITO

Primeiramente, quanto ao alargamento da base de cálculo da COFINS, como foi alegado pela recorrente, com efeito, foi afastado em razão da declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei 9.718/98 proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal na sistemática de repercussão geral no julgamento do RE 585.235, decisão abaixo reproduzida:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

Da mesma forma, assiste razão à recorrente quanto à obrigatoriedade deste Tribunal seguir as decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas na sistemática de repercussão geral, conforme disciplina o § 2º, do art. 62, do RICARF:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Logo, em relação à questão jurídica de fundo, isto é, a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei 9.718/98, não há mais dúvida. Contudo, no caso concreto, 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 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 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 restringiu-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito e juntou apenas cópias do instrumento de procuração, dos documentos do procurador, dos atos constitutivos da empresa e do Despacho Decisório, ou seja, nenhum documento anexado se constitui em prova para os fins analisados nos autos. Assim procedendo, a contribuinte não demonstrou de forma robusta a existência do crédito e a justeza de sua pretensão, através de documentos contábeis e fiscais.

Dessa forma, não a 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 material algum que se constituísse em um conjunto probatório.

Após a ciência dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário e juntou novos documentos aos autos.

Embasado em todo o raciocínio lógico-jurídico sobre o direito probatório, desenvolvido ao longo do presente voto, e nas circunstâncias do caso concreto, entendo não ser possível a aceitação de provas apresentadas somente em sede de Voluntário, tendo em vista que estas só poderiam ser validamente consideradas, caso reforçassem um conjunto probatório já presente nos autos. Fato que, como largamente demonstrado, não ocorre neste processo. Dessa forma, tal direito encontra-se fulminado pela preclusão, conforme o disposto no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72. Assim sendo, não tomo conhecimento dos novos documentos apresentados.

Neste ponto, por oportuno, reproduzo o comando do § 8º, do art. 63, do Regimento Interno do CARF:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

§ 1º Omissis

.....
§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

Portanto, devo consignar que, no caso dos autos, as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa e Larissa Nunes Girard (Presidente) entenderam, durante o julgamento, por tomar conhecimento das provas apresentadas somente em sede de Voluntário. Contudo, ao avaliarem o conjunto probatório, decidiram pela sua insuficiência e, em consequência, negaram provimento ao Recurso Voluntário, acompanhando este relator pelas conclusões.

Desse modo, por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves