



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.000751/2011-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.424 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2021
Recorrente MAXION MONTICH DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/06/2010

**PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE
RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO.**

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a alegação e a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se, sinteticamente, o direito do contribuinte, após o despacho decisório, reformular o pedido de restituição.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do processo.

Tratam os autos de Manifestação de Inconformidade, fls. 146 a 148, apresentada em 02/10/2014 em face do Despacho Decisório de fls. 141 e 142, emitido em 02/09/2014, com ciência em 05/09/2014, que reconheceu parcialmente o direito creditório referente a créditos de PIS e COFINS retido na fonte no período novembro/2008 a junho/2010, pleiteado no valor total de R\$ 152.036,05 (pedido retificador de folhas 17 e 18).

O pedido foi objeto de análise pela autoridade local competente por meio do procedimento fiscal número 2014-00199-4, tendo concluído pela inexistência de créditos a restituir (planilha de fl. 120), pois os valores pleiteados já haviam sido aproveitados para dedução das contribuições devidas, conforme demonstrado no DACON. Assim foi emitido em 10/07/2014 o Despacho Decisório de fls. 121 a 122, com ciência em 27/07/2014. O sujeito passivo apresentou em 21/08/2014 a Manifestação de Inconformidade de fls. 123 a 125.

Posteriormente, a autoridade competente, tendo identificado erro nos cálculos, refez sua apuração nas planilhas de folhas 143 e 145, e emitiu em 02/09/2014 novo Despacho Decisório de fls. 141 a 142, concluindo pelo deferimento parcial dos créditos no valor de originário de R\$ 8.487,93. Nova Manifestação de Inconformidade foi apresentada em 02/10/2014 às folhas 146 a 148, na qual o sujeito passivo alega, em síntese, que:

- no período de novembro de 2008 a junho de 2010 não foi possível a dedução das contribuições para o PIS e a COFINS retidos na fonte das contribuições apuradas pelo regime não cumulativo.
- O impugnante apura “saldo credor” de PIS/COFINS conforme planilhas anexadas.
- A empresa é fabricante de auto peças sendo as retenções previstas na Lei 10.485/2002.
- A empresa errou ao indicar os valores retidos como dedução dos débitos de PIS e COFINS.
- A pessoa jurídica estava impossibilitada de retificar os DACONs.

Com base nessas alegações, requer a homologação das compensações declaradas.

É o relatório.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/06/2010.

ERRO DE FATO NÃO COMPROVADO.

Após a decisão que não homologa compensação, o erro de fato no preenchimento do DACON somente é comprovado mediante provas hábeis e idôneas.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/06/2010.

ERRO DE FATO NÃO COMPROVADO.

Após a decisão que não homologa compensação, o erro de fato no preenchimento do DACON somente é comprovado mediante provas hábeis e idôneas.

Cumprе ressaltar que o despacho decisório (e-fls. 121) reconheceu o hipotético direito do contribuinte de compensar valores sujeitos à retenção na fonte com valores de tributos a pagar.

Todavia, por ausência de créditos, INDEFERIU o pedido de restituição e NÃO HOMOLOGOU as DCOMP.

Também é relevante destacar que foi na manifestação de Inconformidade que a Recorrente identificou um erro nas DACON, esclarecendo que “... as retenções foram equivocadamente consideradas como deduções nas contribuições apuradas no período.”

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

É o relatório

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Preliminar de cerceamento de defesa por omissão na análise da documentação e omissão em relação ao pleito de produção de provas suplementares.

A Recorrente alega cerceamento de defesa pelo fato de que a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente sob o argumento de que havia incongruência entre os valores apresentados pela Recorrente, deixando de analisar o argumento de erro de preenchimento da DACON, e realizar um exame da escrituração.

Alega ainda que a DRJ não se manifestou expressamente acerca do requerimento de que fossem produzidas provas suplementares, ao seu ver fundamentais no caso de dúvidas, o que seria corolário do princípio constitucional da verdade material.

Em relação a estas alegações, entende-se que o acórdão sob exame tratou delas ao mencionar que, na Manifestação de Inconformidade, é ônus de quem pleiteia o crédito provar a sua liquidez e certeza, nos seguintes termos:

Em situações tais como a analisada, o crédito pretendido poderia ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde. Outrossim, de acordo com o § 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, aplica-se ao presente processo o rito estabelecido no Decreto n.º 70.235/72. Esse Decreto, com força de Lei, determina em seu art. 16 que a impugnação (manifestação de inconformidade) *“mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”*.

No mesmo sentido, a Lei n.º 9.784/99, de aplicação subsidiária ao rito processual do Decreto n.º 70.235/72, estabelece, em seu art. 36, que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, em consonância, ainda, com o artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC), que afirma que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

Assim, admito que o Acórdão não cerceou o direito da Contribuinte ao manifestar o seu entendimento de que no caso concreto é dela o ônus da prova, eis tratar-se de pretensão de reconhecimento de um pretensão direito.

Ante o exposto, voto por afastar a preliminar.

3. Mérito.

O mérito do Recurso Voluntário circunscreve-se ao momento de se ratificar informações e produzir provas no processo administrativo fiscal.

No caso concreto **(i)** a Recorrente realizou um pedido de restituição, **(ii)** foi parcialmente deferido pelo Despacho Decisório e, posteriormente, **(iii)** a Recorrente apresentou impugnação em 21.08.14 (e-fls. 123) no qual apontou a existência de um erro no preenchimento da DACON: “Ocorre que, por um erro no preenchimento das DACON’s, dos períodos correspondentes, as respectivas retenções foram equivocadamente consideradas como deduções das contribuições apuradas no período.”

Com a manifestação de inconformidade a Recorrente apresentou os argumentos pelos quais entende possuir o crédito, decorrente, sinteticamente, de antecipação a maior de tributo.

Todavia, o Acórdão sob exame entendeu que tratando-se do exercício de um direito de ver reconhecido um crédito, era ônus da Recorrente trazer aos autos, neste momento processual, as provas suficientes a demonstrar a sua liquidez e certeza.

Ademais, a simples alegação de erro de preenchimento do DACON não é suficiente para fazer prova em favor do sujeito passivo. As informações prestadas nesse demonstrativo devem refletir os registros contábeis da pessoa jurídica. Para desconsiderar os DACONs, o crédito pretendido somente poderia ser comprovado por meio da escrituração contábil, acompanhada de documentos que a respalde, demonstrando a apuração e o aproveitamento dos créditos, inclusive em períodos subsequentes, de forma a ser efetivamente demonstrado o erro no preenchimento do DACON. Vale destacar que a utilização dos créditos pleiteados para dedução das contribuições devidas conforme declarado no DACON foi uma opção do sujeito passivo.

(...)

Não demonstrado e comprovado o erro cometido no preenchimento do DICON com documentação hábil, idônea e suficiente, mantém-se a não homologação da compensação, conforme proferido no Despacho Decisório.

Acerca do mérito recursal propriamente dito é necessário tecer algumas observações quanto à dialética no processo administrativo fiscal, assunto de sobremaneira importância especialmente em relação ao presente Recurso Voluntário.

A dialética no processo, inclusive no administrativo fiscal se dá a partir da apresentação, por quem alega possuir um direito, de uma hipótese argumentativa por meio da qual estabelece argumentos acerca do direito que alega possuir. No caso dos pedidos de compensação esta hipótese argumentativa deve estabelecer uma relação lógica entre um determinado fato da vida, por exemplo, um pagamento de um determinado valor, quando na verdade o quantum devido deveria ser inferior, e para tanto deve alegar os motivos pelos quais possui este entendimento, por exemplo, porque inseriu na base de cálculo uma receita que, segundo a legislação vigente naquele tempo e espaço, não deveria integrar o critério material daquele tributo. Esta é a hipótese argumentativa.

A legislação estabelece sobre quem deve recair o ônus de provar os fatos tratados na hipótese argumentativa e no caso do processo administrativo fiscal no qual o contribuinte exerce o direito de requerer o reconhecimento da existência de um crédito, sobre ele recai o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Esta hipótese argumentativa provada pode ser chamada de “fato” “recolhimento a maior” ou “recolhimento indevido”.

A partir deste “fato provado”, no caso concreto, com as provas trazidas na Manifestação de Inconformidade, é que a Delegacia Regional de Julgamento é capaz de exercer o seu poder/dever de expressar o seu entendimento acerca do direito que lhe é submetido por meio de, repita-se, argumentos e provas.

Esta dinâmica foi magistralmente descrita pelo Conselheiro Gilson Rosemburg Filho nos seguintes termos no processo n. 10880.919820/2014-76, que peço vênias para adotar e transcrever.

Portanto, a questão a ser decidida diz respeito à existência de provas do indébito tributário nos autos desse processo e a possibilidade de sua apuração. Sendo assim, para verificar a existência de provas de um recolhimento indevido ou maior que o devido, é imprescindível entender a operacionalização da análise de um eventual indébito tributário.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a ideia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi trasladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. O Novo Código Civil, em seu artigo 876, estabelece a obrigação de restituir a “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido”, para fins de evitar um enriquecimento sem causa..

Posta assim a questão é de se dizer que para fazer jus à repetição do indébito, necessário se faz a ocorrência de um pagamento indevido ou a maior que o devido, caso contrário,

estariamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Desta forma, não havendo tais condições, não há direito líquido e certo a restituição.

Neste momento, surge a necessidade de verificar a ocorrência de um recolhimento indevido ou maior que o devido. A solução para esta questão encontra-se no confronto entre o valor recolhido e o valor que deveria ter sido recolhido.

A comprovação do valor recolhido se faz por meio do comprovante de recolhimento – DARF. Já a apuração do valor devido está condicionada à análise da base de cálculo combinada com a alíquota a ser aplicada. Quanto à alíquota, não temos problemas, pois está determinada em lei e não precisa ser objeto de prova. Todavia, a base de cálculo deve ser comprovada pela escrituração nos livros fiscais. Neste sentido, determina o art. 923, do RIR/99, “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados com documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

O art. 226 do Código Civil ratifica o entendimento quando define que os livros e fichas dos empresários provam contra as pessoas a que pertencem e, em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. Em suma, os livros legalizados, escriturados em forma mercantil, sem emendas ou rasuras, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena a favor ou contra os seus proprietários.

Após essa breve digressão, regressando aos autos, dois pontos merecem destaque: O primeiro diz respeito à falta de dialeticidade nas peças recursais - manifestação de inconformidade e recurso voluntário - e o segundo ao momento de apresentação das provas.

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

O segundo ponto é que apenas no recurso voluntário a recorrente apresentou planilhas que, segundo ela, refletem sua contabilidade, entretanto mantendo silente quanto aos esclarecimentos acerca da materialidade do crédito pleiteado.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

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

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco defende que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A Constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Por fim, a recorrente alega que a verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio. Ela não deixa de ter razão, desde que a verdade material venha acompanhada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais.

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Neste contexto, a falta de apresentação dos motivos que levaram ao erro na apuração da exação e a materialidade do crédito pleiteado, bem como a apresentação tardia de planilhas, acarretaram grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração do valor devido e, por consequência, a determinação de um eventual indébito tributário.

Por tudo que foi exposto, não restou caracterizado nos autos o direito líquido e certo que ensejaria o acatamento do pedido do recorrente.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

Não há dúvidas que a busca da verdade material é um princípio norteador do Processo Administrativo fiscal. Contudo, ao lado dele, também de matiz constitucional está o princípio da legalidade, que obriga a todos, especialmente à Administração pública, da qual este Colegiado integra, a obediência as normas legais vigentes, merecendo destaque o Decreto 70.235 estabeleceu o momento da prática dos atos, sob pena ainda de se atentar ainda contra outro princípio constitucional, qual seja o da duração razoável do processo.

Todavia, alicerçado nos fundamentos já expostos, admito que o contribuinte interessado em obter créditos tributários decorrentes de recolhimento a maior de tributos tem o ônus de apresentar, ainda na Manifestação de Inconformidade, hipóteses argumentativas do seu direito, devidamente acompanhadas de provas suficientes à sua demonstração, geralmente a escrituração contábil acompanhada da documentação na qual ela é baseada, o que não ocorreu no caso concreto.

Entendo que o Acórdão atacado não laborou em equívoco ao afirmar que a Contribuinte deixou de se desincumbir do ônus de trazer, já na Manifestação de Inconformidade, as provas que demonstrassem o seu direito.

No caso concreto, ainda quando da apresentação do Recurso Voluntário apesar da Recorrente ter trazido aos autos a sua escrituração contábil, não apresentou qualquer dos documentos sobre os quais ela foi elaborada, não sendo ela suficiente a constituir o seu direito.

Em relação ao requerimento de perícia, definitivamente ela não se presta a suprir deficiências em relação ao ônus da prova.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad