



Processo nº 13874.000211/2004-47

Recurso nº Voluntário

Resolução nº 3302-001.780 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma
Ordinária

Sessão de 28 de julho de 2021

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente CITROVITA AGROPECUÁRIA LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

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

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento, à fl. 3, cujo crédito provém do saldo credor da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao segundo trimestre de 2004, no valor de R\$ 109.602,53.

Posteriormente, foram apresentadas Declarações de Compensação (DComp) aproveitando o mesmo crédito.

A DRF/Sorocaba, por meio do despacho decisório de fls. 147/153, indeferiu o pedido e não homologou as compensações.

De acordo com a Informação Fiscal, de fls. 141/145, o crédito foi indeferido porquanto a requerente deixou de apresentar os documentos e arquivos exigidos pela fiscalização para análise do pleito.

Segundo o citado relatório, mesmo após diversas intimações para que apresentasse os elementos necessários ao exame do crédito postulado, a contribuinte deixou de apresentar os arquivos magnéticos com dados manipuláveis de sua escrituração contábil e fiscal de acordo com as especificações contidas na Lei nº 8.218, de 1991, art. 11, Instrução Normativa (IN) SRF nº 86, de 2001, e Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis/SRF nº 15, de 2001, bem assim a relação das notas fiscais que geraram créditos e débitos, relativas ao trimestre em questão, inviabilizando, assim, a análise do direito creditório.

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-001.780 - 3^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 13874.000211/2004-47

Cientificada do despacho decisório e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, às fls. 185/215, alegando, primeiramente, que apresentou toda a documentação solicitada, em meio físico e digital.

Argumenta, em resumo, que o auditor-fiscal recebeu os documentos, tanto que exarou despacho dizendo que recebeu a documentação para análise posterior e fez constar na informação fiscal que a interessada insistiu em entregar os documentos na DRF, o que não foi aceito, e ainda que disponibilizou os documentos na sede da empresa.

Alega que o fato de o fiscal não juntar aos autos os documentos apresentados impossibilita a sua análise pelas instâncias superiores e prejudica o seu direito de defesa, já que não pode demonstrar que os documentos apresentados comprovam o crédito pleiteado. Assim, a decisão recorrida seria nula.

Prosegue afirmando que a falta da documentação nos autos levaria ao vício insanável da falta de motivação.

Argui que o resarcimento pretendido nesse processo e em outros, objeto do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), referem-se apenas ao 4º trimestre de 2003 e ao segundo e terceiro de 2004, e os documentos exigidos pela fiscalização abrangem os anos inteiros de 2003 e 2004, além de outros referentes a anos posteriores, o que extrapolaria o escopo dos trabalhos.

Alega que chegou a levar à Delegacia da Receita Federal todas as notas fiscais, mas que foram recusadas sob a alegação de que seriam analisadas na sede da contribuinte.

Assim, ainda que considerando-os desnecessários, a impugnante apresentou todos os documentos devidamente.

Prosegue a recorrente alegando que apresentou, em 14/03/2008, a quase totalidade dos documentos solicitados, tendo pedido a prorrogação de prazo por mais quinze dias para apresentar os documentos faltantes.

No entanto, antes desse prazo, em 17/03/2008, apresentou o restante dos documentos solicitados.

Nesse ponto da impugnação protesta pela juntada aos autos de toda a documentação apresentada e dos documentos acostados ao mandado de procedimento fiscal para que não pairem dúvidas sobre a lisura dos procedimentos adotados pela requerente e sobre o direito creditório.

Aduz que, em 25/03/2008, foi lavrado novo termo de intimação, solicitando novos documentos, entre eles a relação de todas as notas fiscais que geraram débitos e créditos relativos aos processos da contribuinte em exame.

Assim, em 14/04/2008, foram entregues os dados contábeis da empresa em mídia, complementados pelos demais dados discriminados na intimação lavrada em 25/03/2009, dados estes que foram entregues no dia 23 de abril de 2009, juntamente com cópias dos balanços e demonstrativos de resultados. Acrescenta que, ao contrário do que a fiscalização alega, os dados apresentados pela empresa não estavam imprestáveis, haja vista que em termo datado de 02/12/2008 constaram registros contábeis, por certo extraídos da documentação por ela entregue.

Em 28/04/2008, foi apresentada a relação das notas fiscais solicitada pela fiscalização e na petição constou o seguinte despacho proferido pelo fiscal: “*recebi a documentação para posterior exame e verificação de conteúdo.*”, conforme documento que anexa.

Afirma que a diligência para verificação das notas foi realizada em 12/06/2008, mas no termo lavrado nessa data, o fiscal não consigna que as notas fiscais não estavam à disposição. Assim, também não procede a constatação da fiscalização de que teria notado também a falta dos arquivos.

Desta forma, a impugnante protocolizou mais três petições requerendo a prorrogação de prazo para apresentação dos documentos faltantes, entre os quais não se incluíam as notas fiscais, tampouco a relação das notas.

Em 07/08/2008, foram apresentados os documentos faltantes.

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-001.780 - 3^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 13874.000211/2004-47

Considera que a prova de que apresentou todo o solicitado foi a intimação de 02/12/2008 determinando a apresentação de informações e esclarecimentos necessários à análise do pleito, verificando-se, assim, a superação da fase inicial do exame, passando-se à análise dos registros contábeis específicos.

Assim, não haveria dúvidas de que a documentação apresentada pela requerente possibilitou à fiscalização a análise da contabilidade da empresa e o avanço na fiscalização, e não procederia a intimação de 30/01/2009 solicitando novamente a relação de notas fiscais, que segundo ela teria sido apresentada em 28/04/2008. Mas, *ad cautelam*, anexa a relação à manifestação de inconformidade.

A despeito disso, em 12/03/2009, nova intimação foi lavrada, solicitando novamente a relação das notas e dos arquivos magnéticos.

Em 17/03/2009, apresentou petição informando que já havia entregue a relação de notas, não obstante solicitou prorrogação do prazo em mais dez dias para cumprir a solicitação, o que foi negado pela fiscalização.

Afirma também que não restou consignado no termo de constatação a entrega dos documentos nos moldes da IN SRF nº 86, de 2001, cuja petição e relatório de validação a impugnante anexa.

Argumenta ainda que o fiscal reconhece no termo de constatação que há créditos, mas a falta de cumprimento das intimações o impediu de estabelecer todo o cálculo do ressarcimento. Assim, a autoridade teria optado pelo indeferimento total do crédito apesar de reconhecer a existência de algum crédito.

Entretanto, no processo nº 13874.000025/2004-16, houve a análise do crédito postulado, o que comprovaria a possibilidade de exame no presente.

Destarte, conclui que toda documentação foi posta à disposição da fiscalização e nada foi juntado aos autos, caracterizando cerceamento do direito de defesa, e que, caso não fosse possível analisar todo o crédito, deveria, ao menos, ser deferida a parte do crédito passível de apuração com a documentação entregue.

Argumenta que o fato de o fiscal alegar que não houve apresentação de todos os elementos solicitados, mas não juntar aos autos os documentos apresentados, não comprovaria sua alegação de não atendimento das intimações, pois, no caso, seria seu o ônus de demonstrar o argüido.

O contrário seria basear o indeferimento apenas na presunção e nos indícios, o que é vedado, pois o fato alegado deve ser provado, de acordo com entendimento da doutrina e da jurisprudência, conforme excertos transcritos pela impugnante.

Ao final, requer a nulidade do despacho decisório ou, alternativamente, a juntada aos autos de cópia de toda documentação apresentada; que, caso seja pertinente, o presente seja baixado em diligência para apuração do direito creditório; a juntada de novos documentos que se façam necessários; bem assim que seja julgada procedente a manifestação de inconformidade.

A 4^a Turma da DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 14-40.615, de 28 de fevereiro de 2013, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DOCUMENTOS. NÃO APRESENTAÇÃO. INDEFERIMENTO.

O postulante de direito creditório deve apresentar todos os livros fiscais e contábeis, arquivos digitais e demais documentos ou esclarecimentos solicitados pelo Fisco, necessários à análise do direito creditório postulado, sob pena de indeferimento do pleito.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e ressalta que:

- a) A decisão recorrida é nula, pois a Autoridade Julgadora não analisou os documentos acostados na manifestação de inconformidade, corrompendo o princípio da verdade material e cerceando o contraditório e a ampla defesa;
- b) O acórdão recorrido deve ser declarado nulo por falta de motivação; e
- c) O ônus da prova cabe à fiscalização nos casos de pedido de resarcimento de crédito do PIS e da Cofins apurados no regime da não-cumulatividade.

Termina o recurso requerendo que:

- i) O julgamento seja convertido em diligência para apuração do crédito pleiteado;
- ii) Possibilidade de juntada de novos documentos, caso necessário; e
- iii) Seja julgado procedente o presente recurso, visando o deferimento do valor do direito creditório pleiteado, bem como sejam homologadas as compensações que tenham sido efetuadas.

O processo foi sorteado a este relator na forma regimental.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Nulidade.

A recorrente alega que a decisão recorrida é nula por falta de motivação e pelo fato de não ter analisados os documentos acostados aos autos na interposição da manifestação de inconformidade.

Vejo que as duas alegações se entrelaçam, de forma que posso tratá-las no mesmo capítulo recursal.

A decisão recorrida analisou a cronologia dos fatos ocorridos e concluiu que a interessada não participou da instrução probatória, na fase inquisitória, de forma a dar subsídios mínimos à Autoridade Fiscal para apuração de seu pleito. Diante dessa perspectiva, entendeu que o indeferimento do pedido de resarcimento se fazia necessário e estava dentro da legalidade. Portanto, não vejo como imotivada a decisão recorrida.

Quanto à falta de análise dos documentos acostados na interposição da manifestação de inconformidade, dissertou o voto condutor que as provas deveriam ter sido apresentadas na fase instrutória e não na fase de julgamento, uma vez que cabe à Autoridade Fiscal fazer a apuração do tributo por intermédio da averiguação das provas constantes nos autos. Sendo assim, não vislumbro cerceamento do direito de defesa, pois a decisão vergastada apontou os motivos pelos quais desconsiderou a análise dos documentos acostados aos autos na interposição da manifestação de inconformidade, não se caracterizando a omissão sobre nenhum ponto e que ensejaria a nulidade da decisão recorrida.

Forte nestes argumentos, afasto as preliminares de nulidade.

Primeiramente, assinalo que a recorrente apresentou diversos documentos que, em tese, podem comprovar a existência dos créditos informados no pedido de ressarcimento. Ressalto que os documentos foram aduzidos quando da propositura da manifestação de inconformidade.

A Delegacia de Julgamento não analisou tais documentos. Tomou sua decisão tendo por base somente a legislação, passando ao largo da matéria fática, conforme destacado em trechos que abaixo colaciono:

O fato de a interessada apresentar agora, na manifestação de inconformidade, a referida relação de notas fiscais não altera a conclusão contida no despacho decisório em questão, pois a contribuinte deveria ter apresentado os documentos à fiscalização quando instada para tanto, tendo em vista que cabe à autoridade fiscal determinar como será feita a análise do pedido.

Assim, nesta fase do procedimento, mesmo que a documentação fosse apresentada em sua totalidade, o que não é o caso, o direito da interessada de ter apreciado o mérito do seu pleito já precluiu, uma vez que, como visto, na fase impugnatória, cabe à instância julgadora somente a análise da manifestação de inconformidade e não do mérito do pedido, que inclui a auditoria do crédito, cuja competência, repita-se, de acordo com a legislação de regência, é do Delegado da Receita Federal do Brasil de jurisdição da postulante.

(...)

Ademais, os arquivos foram apresentados em 04/06/2009, muito depois da última intimação para apresentá-los e do indeferimento da solicitação de dilação do prazo, que ocorreu em 19/03/2009.

Assim, mesmo que os arquivos estivessem com as especificações exigidas, somente foram apresentados após os prazos concedidos pela fiscalização e, diga-se mais uma vez, como trata-se de pedido de interesse exclusivo da requerente esta deveria ao protocolizá-lo estar com os livros, arquivos digitais e demais documentos em condições de fornecê-los às autoridades e não os apresentar dois meses e meio depois do **indeferimento** do último pedido de prorrogação de prazo.

Portanto, resta evidente que a recorrente apresentou documentos na manifestação de inconformidade que, em tese, poderiam mudar o destino do processo

Em virtude desse quadro, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação/manifestação de inconformidade. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

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

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Cornelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvértidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino *probus*, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inverte, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mendazes. As legações, sim, é que podes ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Cornelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. 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 probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Regressando aos autos, não posso deixar de admitir que os fatos produzidos pela interessada geraram grande dúvida, o que impossibilita meu julgamento nesta assentada.

Fl. 8 da Resolução n.º 3302-001.780 - 3^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 13874.000211/2004-47

Ocorre que os documentos acostados aos autos, após a fase inquisitória, não passaram pelo clivo da fiscalização. Em outras palavras, não se pode atestar a autenticidade dos documentos apresentados pela recorrente naquela fase processual, tampouco se lhes confere o direito pretendido.

Diante desse fato, entendo que as alegações e as provas produzidas pela recorrente quando da interposição da manifestação de inconformidade devem ser analisadas com mais profundidade pela Unidade Preparadora, nos termos do Parecer Cosit nº 02/2015, pois observo verossimilhança nos fundamentos jurídicos acostados aos autos.

Proponho a conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem analise os documentos acostados e o eventual crédito da não-cumulatividade com base na decisão do STJ sobre o conceito de insumos, e Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

Após realizados esses procedimentos, que seja elaborado relatório fiscal, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre os resultados obtidos, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Posteriormente, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho