



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13888.900570/2009-51
Recurso Voluntário
Resolução nº 3002-000.167 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2020
Assunto PER/DCOMP
Recorrente SUDESTE PRE FABRICADOS LTDA
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 sugerida pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, para que os documentos apresentados em recurso sejam analisados. Vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves (relator), que rejeitou o pedido de diligência. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

(assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa – Redatora Designada.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 14-52.871 da DRJ/RPO, que indeferiu o pleito recursal e, por via de consequência, manteve a decisão exarada através do Despacho Decisório de fl. 03, o qual não homologou a compensação declarada.

Cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando ter transmitido DCTF's retificadoras, referentes ao 2º, 3º e 4º trimestre, após a ciência do Despacho Decisório, a fim de regularizar as divergências do crédito. Anexou as referidas declarações.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-000.167 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.900570/2009-51

ANO-CALENDÁRIO: 2004

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO REQUER PROVA DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

A homologação da compensação, em sede de Manifestação de Inconformidade, condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito. É indispensável que a origem do crédito seja comprovada por documentação hábil que dê suporte aos valores declarados.

DCTF. RETIFICAÇÃO DIMINUINDO DÉBITO. PROVA.

Considera-se confissão de dívida a declaração de débitos em DCTF, motivo pelo qual qualquer alegação de erro no seu preenchimento precisa ser comprovada mediante documentos contábeis e fiscais idôneos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 63/64), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido e juntou novos documentos aos autos.

É o relatório, em síntese.

Voto Vencido.

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:

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)

.....

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.167 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.900570/2009-51

§ 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.

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.167 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.900570/2009-51

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.

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.167 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.900570/2009-51

Essas considerações são de crucial importância para avaliação da caracterização de determinada prova como reforço da anteriormente apresentada e, consequentemente, 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 das DCTF's retificadoras e nem mesmo explicou a origem do suposto erro cometido. 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.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves

Voto Vencedor.

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa – Redatora Designada.

Fazendo análise dos autos, peço *venia* para discordar do nobre Relator quanto à preclusão das provas juntadas pela contribuinte em seu recurso voluntário.

Sem arrastar a discussão sobre o tema, segundo pontuado no acórdão recorrido, a manutenção do despacho decisório que não reconheceu o crédito apontado pela contribuinte e, em consequência, não homologou a declaração de compensação se deu por inexistência do crédito e, ainda, dada a ausência de provas do indébito pela contribuinte para que a autoridade julgadora pudesse aferir a certeza e liquidez do crédito tomado no Per/Dcomp em análise. Traslado trecho do voto condutor, com destaques (e-fls. 56/57):

Apresentada a manifestação de inconformidade, **o sucesso da contribuinte em ver homologada a compensação nesta instância** administrativa, já fora da órbita do tratamento eletrônico, **condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito.**

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.167 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.900570/2009-51

Veja-se que a manifestante alega desconstituição de confissão de dívida anterior e, nesse contexto, **deve ela atestar que o direito de crédito aproveitado na compensação tem apoio não só legal como documental.**

De pronto, a simples retificação da DCTF não serve como comprovação do erro de apuração do débito retificado. Com efeito, a admissão de tal tese significaria atribuir ao sujeito passivo a criação de créditos pela sua simples vontade, sem a necessária correspondência com a apuração contábil-fiscal e com os documentos que a embasam.

Ainda que enviada e recepcionada pelo sistema, apenas a apresentação da DCTF retificadora não demonstra a existência do crédito pleiteado, visto ser indispensável que a origem do crédito seja comprovada por documentação hábil que dê suporte aos valores declarados.

.....
Observe-se que o chamado ônus da prova é da contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito com que pretendeu extinguir a obrigação tributária. Com efeito, ao declarar à Autoridade Tributária que dispunha de crédito capaz de extinguir um débito, a contribuinte assumiu a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo. E não o fez.

Deveria a contribuinte ter juntado aos autos provas sobre a apuração do montante a pagar do tributo, mas, nada apresentou capaz de justificar a alegação de erro na DCTF original. Dessa forma, faltando aos autos a comprovação da existência de pagamento indevido ou a maior, o direito creditório não pode ser admitido e a compensação que dele se aproveita não pode ser homologada.

Com isso busca a contribuinte a reformar do acórdão recorrido, nesta oportunidade, colacionando como provas os livros de registro de saídas, de registro de notas fiscais, balancete, razão, DIPJ original, notas fiscais e comprovante de pagamento e, assim, atender à deficiência probatória mencionada no *decisum*.

Estar-se, desse modo, diante de nítida exceção daquelas arroladas no § 4º do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, **a menos que:** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

[omissis]

c) **destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Isso porque a contribuinte teve ciência da necessidade de produzir provas, em especial carrear documentos contábeis e fiscais, apenas, a partir da decisão de primeira instância, porquanto ausente tal exigência em despacho decisório.

À vista disso vem a contribuinte contrapor as razões trazidas pela autoridade julgadora, anexando arcabouço probatório necessário à elucidação dos fatos. Tais documentos, a meu ver, de fato, demonstram o erro pela contribuinte no lançamento do valor devido de COFINS para o período de 08/2004 (e-fl. 83 e 95, respectivamente, balancete e DIPJ).

Dessa forma, afasto a preclusão a respeito da juntada a *posteriore* dos documentos pela contribuinte em saudação ao Princípio da Verdade Material e do Formalismo Moderado.

Perante o exposto, sugiro a conversão do presente julgamento em diligência para a remessa dos autos à Unidade de Origem e que sejam apreciados os documentos apresentados pela contribuinte em sede recursal e, havendo necessidade, seja a contribuinte intimada para esclarecimentos e juntada de documentação complementar pertinente ao caso.

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.167 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.900570/2009-51

Encerrados os trabalhos, seja emitido relatório fiscal conclusivo com posterior ciência de seu teor a contribuinte para que se manifeste dentro do prazo legal. Com ou sem manifestação, vencido o prazo, sejam os autos devolvidos ao CARF para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.