



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.903217/2011-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.414 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2020
Recorrente MULTIBOM DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2006

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIREITO PROBATÓRIO. MOMENTO PARA A APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

O sujeito passivo deve trazer aos autos todos os documentos aptos a provar suas alegações, em regra, no momento da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão. Admite-se a apresentação de provas em outro momento processual, além das hipóteses legalmente previstas, quando estas reforcem o valor probatório das provas já oportunamente apresentadas.

DILIGÊNCIA FISCAL. FINALIDADE.

A diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Não visa, portanto, suprir a inércia probatória das partes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/10/2006

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 voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência, vencidas as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa (relatora) e Mariel Orsi Gameiro, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento

ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (relatora), que deu provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito da recorrente, todavia sujeito a análise e confirmação dos valores pela Unidade de Origem. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator designado

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

Relatório

Por bem retratar os fatos que gravitam a matéria em análise, replico o relatório consignado no acórdão recorrido:

Relatório

Trata o presente processo da DCOMP eletrônica nº 03253.65530.190807.1.3.04-4195, transmitida com objetivo de declarar a compensação do(s) débito(s) nela apontado(s), com crédito proveniente de pagamento indevido ou a maior, no valor original de R\$ 472,33, relativo ao DARF no valor de R\$ 11.730,91, referente à(ao) PIS –PA 31/10/2006.

A matéria foi objeto de decisão proferida por intermédio do Despacho Decisório eletrônico, no qual a Delegacia de origem, após constatar a improcedência do crédito original informado no PER/DCOMP, não reconheceu o valor do crédito pretendido e decidiu NÃO HOMOLOGAR a compensação declarada.

Regularmente cientificada da não homologação, a contribuinte protocolou suas razões de defesa alegando, em síntese, que o crédito utilizado como base nesta DCOMP é o saldo referente a DCOMP 08890.86671.200807.1.7.04-4656, no valor de R\$ 472,33,

restando saldo de R\$ 49,73. Esclarecidos os fatos e presente o direito ao crédito oferecido a compensação, há de se reverter o decisório em benefício da verdade material. Apresentou Dcomp retificadora nº 08890.86671.200807.1.7.04-4656.

É o relatório.

Em manifestação de inconformidade não trouxe a ora recorrente documentos contábeis ou fiscais relevante sendo, tal fato, a motivação trazida pela 2ª Turma da DRJ/JFA que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a inconformidade por ela apresentada. Cito trecho do voto condutor com destaques (fl. 30):

Entretanto, a contribuinte alega simplesmente que o crédito decorre do confronto do DARF com o DACTON, apresentando posteriormente a DCTF retificadora. Nada mais foi trazido, como, por exemplo, escrituração contábil, documentos fiscais ou quaisquer outros documentos hábeis e idôneos que demonstrassem a liquidez e certeza do direito creditório pretendido.

.....

No presente caso, somente a apresentação de documentos integrantes da escrituração contábil e fiscal da empresa poderiam comprovar o montante do tributo devido no período, e que, desta forma, o pagamento indevido ou a maior efetuado em DARF daria ao interessado crédito passível de ser compensado. São os livros fiscais e contábeis mantidos pelo contribuinte, os elementos capazes de fornecer à Fazenda Nacional conteúdo substancial válido juridicamente para a busca da verdade material dos fatos.

Intimada do citado *decisum* e discordando de seus fundamentos, a recorrente interpôs recurso voluntário arguindo, em resumo: (i) a possibilidade de dilação probatória em sede de recurso voluntário, nas hipóteses elencadas no § 4º do Decreto nº 70.235/72 e (ii) a irregularidade na glosa do crédito requerido visto que certo e líquido conforme declaração devidamente retificada devendo ser a administração fiscal primar pela verdade material frente aos documentos apresentados pela recorrente nos quais evidenciam a higidez do crédito apontado no Per/Dcomp.

Apensados ao recurso verificamos: procuração, contrato social, Per/Dcomp, DCTF retificadora, Livro razão PIS/PASEP 2006 e Dacon's.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário atende todos os requisitos formais de admissibilidade do RICARF, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Da necessidade de diligência.

A decisão recorrida está embasada na **ausência de arcabouço probatório suficiente** a provar a certeza e a liquidez do crédito indicado pela recorrente após retificação da DCTF, restando, assim, não atendidas às exigências dos artigos 16 do Decreto nº 70.235/72 e 333 do CPC.

Transcrevo parte do voto objeto do recurso (fl. 30):

No presente caso, somente a apresentação de documentos integrantes da escrituração contábil e fiscal da empresa poderiam comprovar o montante do tributo devido no período, e que, desta forma, o pagamento indevido ou a maior efetuado em DARF daria ao interessado crédito passível de ser compensado. **São os livros fiscais e contábeis mantidos pelo contribuinte, os elementos capazes de fornecer à Fazenda Nacional conteúdo substancial válido juridicamente para a busca da verdade material dos fatos.**

Fazendo leitura do *decisum*, a meu ver, não houve violação a qualquer direito da recorrente, visto que a apreciação prévia e a homologação do pedido de ressarcimento/compensação são feitos de forma eletrônica a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte (ora recorrente).

Por outro lado, tendo a decisão se embasado na ausência de documentos contábeis, de pronto a recorrente cuidou de fornecer no recurso administrativo voluntário o livro razão a fim de comprovar, em definitivo, a idoneidade dos novos dados na DCTF, em atendimento aos artigos 333 do Código de Processo Civil, 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72 e 28 do Decreto nº 7.574/2011.

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 recorrente teve ciência da necessidade de produção de provas, em especial carrear documentos contábeis, apenas, a partir da decisão de primeira instância, porquanto ausente tal exigência em despacho decisório.

Em tal caso, a recorrente acreditou que os documentos juntados em manifestação de inconformidade seriam suficientes, mas, sem sucesso, isso porque imprescindíveis os documentos contábeis, já que por meio deles é possível averiguar a origem do crédito quando confrontados com as informações retificadas na declaração DCTF, como apontado na decisão recorrida.

Tão logo ciente, em sede recursal, a fim de contrapor as razões trazidas pela autoridade julgadora, anexou o livro razão para a elucidação dos fatos, restando, assim, afastada a preclusão.

Na esteira, em aguçada sensibilidade, o Conselheiro Hércio Lafetá Reis priorizando a verdade material e o formalismo moderado, aceitou os documentos trazidos pela recorrente em sede recursal por se enquadrar na exceção contida no § 4º do Decreto nº 70.235/72, cito:

Conforme acima relatado, está-se diante de um despacho decisório eletrônico exarado a partir das informações que já se encontravam disponíveis nos sistemas da Receita Federal, vindo o Recorrente a apresentar informações adicionais relativas ao crédito que alega ter direito após a ciência do acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) quando lhe fora informado da necessidade de tal medida.

De acordo com a alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), o contribuinte encontra-se autorizado a carrear aos autos elementos comprobatórios após a Impugnação/Manifestação de Inconformidade quando se destinarem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nesse contexto, considerando o princípio da busca pela verdade material, bem como o princípio do formalismo moderado, e tendo em vista a inconstitucionalidade já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do alargamento da base de cálculo da contribuição promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, de observância obrigatória por parte deste Colegiado por se tratar de decisão definitiva prolatada na sistemática da repercussão geral, **assim como as informações constantes do recurso voluntário,** voto por converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que se tomem as seguintes medidas: ¹

De mais a mais, em casos análogos, já externei o meu posicionamento quanto à possibilidade de aceite de provas no curso da discussão do processo até que proferida a decisão em última instância por respeito aos Princípios Basilares do Direito como o Da Ampla Defesa e Do Contraditório, assim como a manutenção da economia processual e do formalismo moderado, em especial em reverência a busca pela verdade (Princípio da Verdade Material).

À vista disso, voto no sentido de converter o feito em diligência para que sejam os autos remetidos à Unidade de Origem e que seja apreciado o documentário apresentado pela recorrente na presente fase e, sendo necessário, seja a recorrente intimada para esclarecimentos e juntada de documentação complementar em respeito à busca pela verdade.

Posteriormente, seja preparado relatório com aferição do crédito apurado em favor da recorrente e, ao depois, seja dada ciência de seu teor a recorrente para que se manifeste em 30 (trinta) dias.

¹ Resolução 3201-002.432. Processo 10845.900105/2012-24. 3ª Seção de Julgamento/2ª Câmara /1ª Turma.

Transcorrido o prazo *in abis*, com ou sem manifestação, sejam os autos devolvidos ao CARF para julgamento do recurso administrativo voluntário da recorrente.

2. Do mérito.

Vencida na diligência proposta, adentro ao mérito da questão.

Sabe-se que o ressarcimento/compensação de crédito declarado em PER/DCOMP é possível, até mesmo, sem a retificação da DCTF, com base no art. 165 do CTN, ao não condicionar o direito a restituição pelo contribuinte ao cumprimento de certos requisitos formais:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

Em paralelo, a existência ou não de valor líquido, certo e exigível é condição essencial para o creditamento/compensação previsto em lei, cito:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Pois bem, os documentos trazidos pela recorrente em sede recursal demonstram que, de fato, há evidências de que houve pagamento indevido/a maior do crédito tributário de Pis/Pasep concernente ao período de 10/2006. Isso porque após as retificações da DCTF e do Dacon, a recorrente indicou como valor de Pis/Pasep devido para 10/2006 a monta de R\$ 6.286,00 – valor consignado no livro razão.

Sendo assim, o DARF de R\$ 11.730,91 foi aproveitado para o pagamento do referido crédito de Pis/Pasep e, ao depois, o saldo remanescente utilizado para os pagamentos do débito em apreço e do indicado no Per/Dcomp 08890.86671.200807.1.7.04-4656.

Desta feita, conheço o recurso voluntário e dou-lhe provimento parcial para reconhecer a existência do direito creditório pela recorrente submetida a apuração da certeza e liquidez do crédito pela Unidade de Origem, porque neste caso foram inúmeras as retificações nas declarações que lastreiam crédito/débito e, ainda, porque utilizado o crédito indicado em outros pagamentos.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves – Redator designado.

Em que pese o voto proferido pela eminente Relatora, *data venia*, divirjo quanto a necessidade, possibilidade e conveniência de realização de diligência no caso sob análise e, por conseguinte, da sua avaliação meritosa.

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 justiça 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 a juntar documentos que não tinham o condão de embasar suas alegações. Assim procedendo, a contribuinte não demonstrou de forma robusta a existência do crédito e a justeza de sua pretensão. Em realidade, considerando-se a natureza dos documentos apresentados, estes não se caracterizam como prova, logo, há que se reconhecer que nenhum conjunto probatório foi anexado à Manifestação de Inconformidade.

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 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 mínimo 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.

Por fim, quanto à proposta de realização de diligência formulada pela relatora, importa esclarecer que a diligência é determinada quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos ou providências. Não se trata, portanto, de medida tendente a suprir a falta de produção de provas por aquele que teria a obrigação de apresentá-las no momento devido. Por consequência, rejeito a proposta de diligência formulada pela relatora.

Dessa forma, sem que tenham sido carreadas aos autos, no momento oportuno, provas que deem sustentação aos argumentos apresentados, entendo não assistir razão à interessada e concluo pela manutenção da decisão da instância *a quo*, tendo em vista a contribuinte não ter se desincumbido de seu ônus probatório.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves