



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15374.963912/2009-60
ACÓRDÃO	3302-014.947 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	UNIVERSAL MUSIC LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRESSUPOSTOS. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra qualquer omissão a sanar, em decisão que expressamente consigna as razões pelas quais não admitiu diligências, indicando os motivos de convencimento do órgão Julgador. Devem ser rejeitados os Embargos de Declaração interpostos, quando incorrentes os pressupostos regimentais (necessidade de suprir dúvida, contradição ou omissão constante na fundamentação do julgado). Embargos de declaração conhecidos e rejeitados.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e rejeitar os Embargos do contribuinte.

Sala de Sessões, em 13 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio José Braz Sidrim, Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Com fundamento no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, de 21/12/2023, o Contribuinte apresentou **Embargos de Declaração** em face do **Acórdão nº 3302-012.164**, proferido em 28/10/2021, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido de diligência, cujo objetivo é instruir o processo com as provas documentais que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal. A diligência fiscal, perícia técnico-contábil, não tem o condão de substituir a parte na atividade de produção de prova. Para afastar a omissão de receitas, infração imputada por presunção legal, o ônus probatório, atividade de produção de provas, é do sujeito passivo, em face da inversão do ônus da prova.

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Em processos decorrentes da não-homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito. No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Em despacho de admissibilidade de Embargos efetuado pelo então Presidente da 2ª TO, Gilson Macedo Rosenberg Filho, em 02/09/2022, foi constatada a tempestividade do Recurso (fls. 1.015). Quanto as alegações e cabimento, o Presidente avaliou os pontos destacados pela Embargante:

1. Omissão sobre o fato de os Dacons e DCTFs terem sido retificados antes da prolação do despacho decisório;
2. Omissão quanto à aplicação da alínea “c” do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, que afastaria a preclusão declarada.

Quanto a omissão descrita no item 1, o despacho de admissibilidade considerou que não houve omissão, vez que não localizado no Recurso Voluntário qualquer alegação no sentido de que o fato de os DACON's e DCTF's terem sido entregues antes da prolação do despacho decisório, seria suficiente à comprovação do direito creditório ou à nulidade da decisão ali prolatada. O Despacho Decisório foi emitido em 07/10/2009, ao passo que a DCTF retificadora foi entregue em 11/11/2009 e o DACON retificador em 13/11/2009, portanto, posteriores à prolação do Despacho Decisório.

Quanto a omissão alegada à aplicação da alínea “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, que afastaria a preclusão declarada, a decisão, embora tenha discorrido sobre os artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, em momento algum enfrentou a alegação de aplicação da alínea “c”, no caso concreto, razão pela qual foi o recurso admitido quanto a omissão alegada.

Assim, os Embargos foram admitidos parcialmente para sanar a omissão quanto à aplicação da alínea “c”, do § 4º, do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Encaminhado para novo sorteio no âmbito, vez que a Conselheira Relatora e o Conselheiro Redator não mais compõem o quadro de conselheiros desta Turma do CARF, foi a mim designada a Relatoria do presente feito.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

Conheço dos Embargos, por serem tempestivos, tratarem de matéria de competência desta turma e cumprirem os demais requisitos ora exigidos.

A Embargante alegou que o Acórdão não enfrentou à aplicação da alínea “c” do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:
(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

(...)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A ora Embargante suscitou em seu Recurso Voluntário (fls. 219) que o acórdão recorrido ignorou o exposto requerimento constante da manifestação de inconformidade apresentada, que pleiteou o deferimento da posterior juntada de cópia do Livro Diário, bem como dos documentos que deram origem aos seus respectivos lançamentos. Disse que apresentou, acostado ao seu Recurso, todos os documentos fiscais e contábeis relativos ao direito creditório sob análise, de modo que tais documentos devem ser submetidos à análise da autoridade competente para que se manifeste sobre a procedência do direito creditório.

Para a comprovação do seu direito, informou que juntou no Recurso Voluntário (fl. 221-222) uma série de documentos, tais como:

1. Lançamentos do Livro Razão relativos ao direito creditório em questão: (doc. 3);
2. Demonstrativos em forma de planilha dos pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais; (doc. 4)
3. Cópias dos recibos de pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais; constante do demonstrativo em forma de planilha conforme item “ii” acima (doc. 5);
4. Demonstrativo em forma de planilha dos pagamentos relativos a custos de gravação; (doc. 6)
5. Cópia de recibos e notas fiscais de pagamentos relativos aos direitos artísticos e autorais constante do respectivo demonstrativo em forma de planilha conforme item “iv”, acima (doc. 7).

Além disso, descreveu o modo como elaborou os demonstrativos de pagamentos, informando data, valor, conta contábil, descrição do item, CNPJ do favorecido e número de recibo. Enfatizou que nunca desejou suprimir os documentos à análise pela Fiscalização, tendo se manifestado para a ulterior apresentação deles, requerendo diligência. Defendeu que o art. 16, § 4º, e alíneas do Decreto nº 70.235/72, que trata da prova documental e da preclusão de sua apresentação, compreende exceções, tal como àquelas que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4º, letra c). Asseverou que demonstrou, anteriormente, a impossibilidade da apresentação de documentos contábeis na ocasião da manifestação de inconformidade.

Por seu turno, a decisão constante do Acórdão 3302-012.164, às fls. 978-979, tratou **da proposta de diligência**, em que consignou:

No recurso em apreço, além das razões já expostas na manifestação de inconformidade apresenta desta vez uma série de documentos e com base nas alíneas “a” e “c” do Decreto nº 70.235/1972, requer que tais documentos sejam submetidos à análise da autoridade competente para que se manifeste sobre a procedência do direito creditório.

De pronto consigno que não abordarei a questão relacionada à possibilidade de o contribuinte calcular créditos sobre gastos com gravação, pois nenhuma comprovação ou explicação detalhada sobre sua natureza foi trazida aos autos, **não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos, sendo de certo modo genéricas as razões de defesa, sem adentrar com a profundidade e individualização devidas na questão da pertinência e essencialidade dos gastos incorridos com o seu processo produtivo.**

Quanto aos direitos autorais, **a recorrente disponibilizou um grande volume de documento, além da documentação juntada em sede de Manifestação de Inconformidade, em seu recurso a contribuinte juntou os seguintes documentos:** (i) lançamento do Livro Razão; (ii) demonstrativo em forma de planilha dos pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais; (iii) cópias dos recibos de pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais; e, (iv) demonstrativo de crédito de PIS/COFINS.

Contudo, entendo que no presente caso, para se analisar a possibilidade de crédito sobre os valores pagos em decorrência de contratos de cessão de direitos autorais, **há questões que precisam ser esclarecidas, pois estamos diante de um assunto controverso, cuja análise por este colegiado, todavia, somente se justifica, caso a totalidade do crédito pleiteado encontre suporte documental nos elementos carreados aos autos pela recorrente.**

(...)

Diante disto, entendo ser imprescindível a conversão do julgamento em diligência, para que a unidade de origem intime a contribuinte a prestar os seguintes esclarecimentos: (...)

No entanto, por ocasião do julgamento por parte do colegiado, foi acordado por maioria de votos, **em rejeitar a diligência proposta pela então Relatora**, sendo designado o conselheiro Jorge Lima Abud para redigir o voto vencedor que deliberou **pela desnecessidade de conversão do julgamento em diligência.**

O voto vencedor redigido pelo Conselheiro Redator designado utilizou-se de 12 laudas (fls. 981-993), em que tratou, na oportunidade, do art. 16, § 4º, letras, a, b e c do Decreto 70.235/1972. Em suas razões, sustentou (fl. 984-985):

A admissão da juntada de provas em sede recursal, **é exceção à regra** e apenas nos casos, em que:

1. o despacho é eletrônico e a Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno; ou
2. ter trazido qualquer demonstrativo COMPLEMENTAR, para dirimir questões referentes à documentos já apresentados na impugnação.

A regra é a não admissão de produção probatória na fase recursal, pois subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis:

1. caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo; e
2. caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria supressão de instância e, em ambos os casos, representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

Tratando-se de despacho decisório eletrônico que não homologa PER/DCOMP, no qual não é dada ao Contribuinte a possibilidade de estabelecer uma dialeticidade razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do Artigo 16 do D. 70.235/72, DESDE QUE em sua manifestação de Inconformidade a contribuinte traga:

1. argumentos objetivos acerca do motivo pelo qual entende que possui direito ao crédito; e
2. documentos que embasam os referidos argumentos e que tenham o condão de estabelecer, no julgador, uma “relativa certeza” acerca da probabilidade da veracidade dos argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, por exemplo planilhas e notas fiscais. (grifos no original).

Fundamentou sua decisão em voto da Conselheira Larissa Nunes Girard, no **Acórdão nº 3002.000.234** (fls. 985):

Esta discussão deve adotar como ponto de partida, necessariamente, os parâmetros legais estabelecidos para o tema no Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

- I a autoridade julgadora a quem é dirigida;
 - II a qualificação do impugnante;
 - III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;**
- (...)

§ 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.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (grifado)

(...)

Pelo exposto, uma vez não caracterizada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, concluo por precluso o direito de produzir provas e não conhecimento da documentação juntada aos autos.

O Conselheiro Redator também fez referência ao voto do Conselheiro Alexandre Kern, proferida no **Acórdão 3403-002.814**, de 19/03/2014:

A possibilidade de conhecimento e apreciação desses novos documentos não oferecidos à instância a quo, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, *verbis*:

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

(...)

- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

[...]

De acordo com o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal. O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. No presente caso, tal demonstração não foi feita. (Grifos no original).

Ficou evidenciada a inexistência da alegada omissão quanto a aplicação da alínea “c” do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, que afastaria a preclusão declarada. Muito pelo contrário, o tópico foi debatido de modo exaustivo pela decisão do acórdão embargado, fundamentada a decisão da maioria do colegiado em voto vencedor, cuja redação coube ao Conselheiro Jorge Lima Abud.

Resta incontroversa a obrigação da Embargante em demonstrar por documentação hábil e idônea, contábil e fiscal, a origem e liquidez do crédito pleiteado, o que ao meu sentir, não ocorreu quando da apresentação de sua Manifestação de Inconformidade, momento oportuno para que tais alegações e documentos tivessem sido trazidos aos autos, o que não aconteceu.

Cândido Rangel Dinamarco afirma, na obra *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. III, p. 48, que o direito à prova não é irrestrito ou infinito, vide:

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 meios 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. (Grifei).

A admissão da juntada de provas em sede recursal representa exceção à regra geral, sendo admitida apenas nos casos em que a Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação ou Manifestação de Inconformidade a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno, ou ter trazido qualquer demonstrativo COMPLEMENTAR, para dirimir questões referentes à documentos já apresentados na impugnação.

Assim, a não admissão de produção probatória na fase recursal é justificada pelo desvirtuamento do rito processual. No entanto, a fim de estabelecer uma dialeticidade razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, desde que em sua Manifestação de Inconformidade/Impugnação o Contribuinte traga argumentos objetivos pelos quais entende que possui o direito recorrido, apresente documentos que embasam tais argumentos e que tenham o condão de estabelecer, no julgador, uma “relativa certeza” acerca da probabilidade de seu direito.

Esse entendimento é adotado no âmbito deste Egrégio Conselho, inclusive por esta Turma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/02/2013 a 28/02/2013

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzidas nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido. O momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

(Acórdão nº 3302-006.934 – 2ª Turma, Processo nº 10735.901530/2013-69, Rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho, Sessão de 22 de maio de 2019). (Grifei)

Na demanda, as alegações relativas ao não debate do § 4º, letra c, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não merecem prosperar, tendo sido caracterizada a preclusão, à luz das exceções previstas na legislação.

Pelo exposto, uma vez não caracterizada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, conheço dos Embargos, e no mérito, voto para rejeitá-los.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.