



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15374.963922/2009-03
ACÓRDÃO	3302-014.948 – 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

Data do fato gerador: 12/11/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.PRESSUPOSTOS. LIMITES. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Não existência da alegada omissão quanto a aplicação da alínea “c”, § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, que afastaria a preclusão declarada. Não podem ser providos os Embargos de Declaração que busca a reforma do julgado. Inexistindo omissão a ser sanada, devem ser rejeitados os embargos de declaração. 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 3302-012.165**, 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. 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. 345). 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 - sobre o fato de os Dacons e DCTFs terem sido retificados antes da prolação do despacho decisório - 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 decorrido 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, vez que a Conselheira Relatora não mais compõe 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 em questão 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.

O art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que toda a matéria de defesa deve ser arguida na Impugnação/Manifestação de Inconformidade, considerando não impugnada matéria não contestada.

Passo à análise.

A ora Embargante suscitou em seu Recurso Voluntário (fls. 331) que “(...) trouxe em seus Recursos Voluntários a documentação adicional solicitada apenas no âmbito da DRJ (registros contábeis e documentos fiscais), bem como esclarecimentos complementares que demonstram a origem do equívoco cometido na DCTF original e atesta a existência do direito creditório pleiteado pela contribuinte (e constante das DACONs e DCTFs retificadoras que, repita-se, não foram analisadas pela DRF de origem)”.

E acrescentou (fl. 334):

30. Dessa forma, em atenção ao disposto na alínea “c”, do § 4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72 (contraposição de fatos ou razões trazidas aos autos posteriormente) **a Embargante trouxe tais elementos juntamente com seu Recurso Voluntário, justamente porque não haviam sido solicitados até então.**

31. Nesse cenário, ao contrário do que se aduz no v. acórdão, a Embargante não está se eximindo do ônus de provar a liquidez e certeza do seu crédito. **A Embargante apresentou documentação fiscal e contábil para comprovar a certeza e liquidez do crédito objeto da compensação declarada que, no entanto, deixou de ser analisada pelo Colegiado em face da preclusão suscitada** que, no entanto, é expressamente afastada em face da situação descrita no artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72. (Grifei).

Para a comprovação do seu direito, a Embargante informou que juntou no Recurso Voluntário (fl. 334) uma série de documentos, tais como:

- a) Demonstrativo em forma de planilha com a composição dos valores da base de cálculo e créditos das contribuições;
- b) Cópias do Livro Razão das contas que compõe o grupo das receitas;
- c) Cópias do Livro Razão das contas em que foram registrados os custos de gravação e os direitos artísticos e autorais que geraram os créditos pleiteados;
- d) Planilha resumo, recibos e comprovantes de pagamento dos direitos autorais e artísticos;
- e) Planilha resumo, recibos, comprovantes de pagamento e Notas Fiscais dos custos de gravação;

Defendeu ainda 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 3302-012.165, às fls. 312-313, tratou **da proposta de diligência**, em que a Relatora consignou as razões que seguem, para o indeferimento do pedido:

A realização de diligência também se revela impraticável, uma vez que a recorrente não trouxe à colação dos autos os arquivos digitais e a documentação comprobatória do crédito pleiteado. E por força da preclusão determinada no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, não há como mais apresentá-la, a menos que tivesse comprovado uma das condições excepcionais especificadas nas alíneas do citado § 4º, o que não ocorreu no caso em tela.

(...)

A grande quantidade de documentos não é justificativa idônea para que tais arquivos/documentos não fossem carreados aos autos, ou apenas parte deles. **No caso, pelo menos os arquivos digitais obrigatórios deveriam ter sido carreados aos autos, o que também não ocorreu.**

(...)

A propósito da atitude omissa da recorrente, merece destaque o fato de a recorrente, no presente recurso, em vez de aproveitar a oportunidade e apresentar justificativas convincentes para a sua deliberada e intencional omissão de apresentar/exibir os arquivos digitais e os documentos contábeis e fiscais imprescindíveis à análise do direito creditório pleiteado, a recorrente esbanjou-se na apresentação de alegações genéricas e evasivas, o que é um forte indício de que a sua defesa não teve o propósito de esclarecer as injustificáveis omissões, mas de suscitar questões formais ou meramente jurídicas sem relação direta com o motivo do indeferimento dos créditos e a consequente não homologação das compensações declaradas, ou seja, a ausência total de comprovação do crédito declarado. **E ao optar pela estratégia da omissão, a recorrente deve arcar com os ônus dela resultante. Enfim, não é demais ressaltar que não é função da autoridade julgadora suprir omissão probatória, seja da fiscalização, seja do contribuinte, especialmente, quando a omissão aparenta ser uma intencional estratégia de defesa, como evidencia o caso em tela.**

(Grifei)

No Acórdão ora embargado a Relatora destacou a precariedade da documentação probatória apresentada, fato constatado pela DRJ/CTA, quando da análise dos documentos apresentados pela interessada (fls. 315-316):

Observa-se que as planilhas apresentadas não têm a mínima condição de demonstrar os créditos da não cumulatividade.

Primeiro, porque não são documentos fiscais. Além disso, as informações constantes das planilhas são “data”, “valor” e “CNPJ Favorecido”, ou seja, não é possível se avaliar se a despesa realizada poderia, de fato, gerar o crédito da não cumulatividade.

(...)

Sendo assim, por absoluta falta de provas, não há como deferir o pleito da interessada. (Grifei)

Vê-se que na fase probatória regular, a Embargante não logrou êxito em demonstrar o seu direito, não apresentando as provas necessárias para validação do crédito que informou em suas declarações. Também na fase recursal, novamente houve a falta de comprovação do direito por parte da Recorrente, destacada pela Relatora do Acórdão n.º 3302-012.165 (fls. 316):

Muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, **a recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório, insistindo que efetuou a retificação do Dacon e da DCTF, o que demonstraria seu direito ao crédito.**

(Grifei)

Compulsando os autos e seus respectivos anexos, nada consta relativamente ao que alegou a Embargante, ou seja, não há documentos anexados ao Recurso Voluntário, conforme fora afirmado.

Ficou evidenciada a não existência 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, tanto em sede de preliminar (negativa de realização de diligências) quanto na parte do mérito, em que o colegiado, por unanimidade de votos, decidiu em negar provimento ao recurso.

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, ou mesmo posteriormente, à apresentação de documentos comprobatórios trazidos aos autos, o que não aconteceu. E sequer houve juntada de documentos no momento do Recurso Voluntário, apesar da Embargante fazer referência expressa a eventual juntada.

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 pretense 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 sob análise, 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.