



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.901190/2009-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.477 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 30 de setembro de 2020
Recorrente CITIBANK LEASING S A ARRENDAMENTO MERCANTIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/02/2005

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
PRECLUSÃO.

Não se conhecem dos argumentos de defesa aduzidos apenas em sede de Voluntário, pois a autoridade julgadora de primeira instância não se manifestou quanto a eles. Configurada a preclusão processual.

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 15/02/2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/ CERTEZA, 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 conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, somente quanto aos argumentos de defesa já suscitados e

em rejeitar a proposta de diligência apresentada pela conselheira Sabrina. Vencidas as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa e Mariel Orsi Gameiro. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao Recurso Voluntário. As conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa e Mariel Orsi Gameiro acompanharam o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

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

Relatório

Transcreve-se relatório do Acórdão recorrido, por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

“1. Trata o presente processo de Declaração de Compensação apresentada pelo Contribuinte em meio eletrônico (PER/DCOMP nº 18440.10412.151205.1.3.04-8722), na data de 15/12/2005, pela qual pretende quitar os débitos declarados no referido documento, com supostos créditos decorrentes de recolhimento indevido realizado por meio do Darf de 15/02/2005, no valor de R\$ 586.709,62 (código de receita: 7987).

2. Apreciando o pedido formulado, a Delegacia da Receita Federal do Brasil circunscricionante, quanto à arrecadação/cobrança, emitiu o Despacho Decisório de fls. 20, datado de 18/02/2009, no qual pronunciou-se pela NÃO HOMOLOGAÇÃO, por inexistência de crédito, da compensação declarada.

3. Cientificada da solução dada à declaração de compensação apresentada, a Insurgente, por intermédio de representante legal, interpôs a Manifestação de Inconformidade de fls. 02/11, tempestivamente, conforme fls. 63, com a juntada de documentos de fls. 12/62 (procuração, documentos societários, documentos representante, cópia do DD, cópia do Per/Dcomp, cópia da Dacon Trimestral 1/2005, comprovante de arrecadação, livro razão –movimento mensal e DCTF Retificadora), por intermédio dos seguintes argumentos, em síntese.

3.1. Ainda que tenha deixado de informar o valor correto em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadora [R\$ 558.331,56], vez que na original constou o valor equivocado [R\$ 586.709,62], houve recolhimento superior ao quantum devido – apurado em balancete mensal, no período de janeiro/2005 para a Cofins, conforme Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) que anexa.

3.2. O montante do crédito que alega possuir perfaria R\$ 28.378,06 (vinte e oito mil e trezentos e setenta e oito reais e seis centavos).

3.3. Ademais, sustentando tratar-se de erro de fato, suscita jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).”

Em sequência, analisando as argumentações e os documentos da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SPOI) julgou improcedente a Impugnação, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/02/2005

DCOMP. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Considerando que o DARF indicado no Per/Dcomp (Pedido de Ressarcimento ou Restituição / Declaração de Compensação) como origem do crédito foi totalmente utilizado para quitar outro débito do Contribuinte, a compensação não poderá ser homologada.

VERDADE MATERIAL.

É requisito indispensável ao reconhecimento da compensação não homologada a comprovação dos fundamentos da existência e a demonstração do montante do crédito que lhe dá suporte, sem o que não pode ser admitida. A mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos cabais de prova quanto aos motivos determinantes das alterações nos débitos confessados originalmente por intermédio da DCTF, não é suficiente para reformar a decisão não homologatória de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 77/89), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando os argumentos já manifestados e acrescentou o novo argumento de que o valor pago a maior teria ocorrido pela inclusão indevida do lucro da alienação de bens arrendados na base de cálculo da contribuição. Não juntou nenhum novo documento.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O Crédito Tributário contestado 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)

.....

§ 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.

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 possuir o suposto crédito e a trazer cópias da DCTF e da Dacon para sustentar sua pretensão. Contudo, há que se ressaltar que ambas as declarações não fazem prova a favor da contribuinte, pois tratam-se de retificadoras transmitidas após a ciência do Despacho Decisório denegatório. Além disso, junto ao recurso inicial da lide, o sujeito passivo juntou cópia do “*balancete de janeiro*”, porém sem tecer nenhum comentário sobre a sua função no desígnio de comprovar a lisura do crédito controvertido. Portanto, por entender correta a decisão de piso, reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão recorrido que torna cristalina a questão probatória dos autos:

“8.14. Destarte, repise-se, a nova apuração da contribuição tida como devida, demonstrada por intermédio da DCTF Retificadora, do Livro Razão – Movimento Mensal e da Dacon Retificadora, sem que esteja acompanhada dos elementos (operações/equívocos) que conduziram à alteração do quantum devido e consequente retificações (DCTF e Dacon), nada comprova quanto ao direito que a Insurgente alega deter.”

(grifo nosso)

Ulteriormente, a recorrente surpreende trazendo nova argumentação em seu Recurso Voluntário:

“11. Resta claro e patente pelo demonstrativo da composição da base de cálculo da COFINS, que a Requerente incluiu indevidamente na base o lucro na alienação de bens arrendados no montante de R\$ 225.045,32.

12. Tal receita não deve ser incluída na base, pois para as arrendadoras o bem arrendado é contabilizado no ativo permanente, conforme dispõe o art. 3o da lei 6.099/74:

"Art. 3o Serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil."

13. Assim, não há que se falar, como pretende a Autoridade Julgadora, que a Requerente não comprovou a alterações na base de cálculo da COFINS, uma vez que está claro que foram tributadas de forma indevida as receitas de alienação de bens arrendados, acarretando em um pagamento indevido ou a maior que o devido, objeto da presente discussão.

14. Destaca-se também o disposto na Lei 9.718/98, que isenta a tributação dos ganhos na alienação de bens do ativo permanente (artigo 3o, §2o, inciso IV, da Lei n. 9.718/98).”

Primeiro, observa-se claramente que o recurso interposto suscita um novo argumento e, portanto, inova quanto a sua defesa. Por óbvio, a tese defendida neste momento processual, a inclusão indevida do lucro na alienação de bens arrendados na base de cálculo da contribuição, não foi objeto de exame pela Delegacia de Julgamento, assim, restando impossível a sua apreciação por esta turma, sob pena de incorrer em vedada supressão de instância. Por outro lado, conforme o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a Impugnação/Manifestação de Inconformidade deve conter todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, ficando precluso, a partir daí, o direito de o fazer.

Já pude manifestar-me nesse sentido em outros julgados, como, por exemplo, no Acórdão nº 3002-000.792:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/01/2003

**ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
PRECLUSÃO.**

Não se conhecem dos argumentos de defesa aduzidos apenas em sede de Voluntário, pois a autoridade julgadora de primeira instância não se manifestou quanto a eles. Configurada a preclusão processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Data do fato gerador: 20/01/2003 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. MERO ERRO NO PREENCHIMENTO DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Demonstrado, na diligência determinada pela primeira instância, que as informações prestadas na DCTF retificadora encontram-se em harmonia com os valores registrados no LRAIPI, fica comprovada a não ocorrência do erro alegado.

Recurso Voluntário Negado.

(grifo não original)

Ademais, mesmo se fosse superada essa questão impeditiva da inovação, ainda assim, com melhor sorte não contaria a recorrente. Da simples análise da singela planilha elaborada pela apelante, constata-se que a suposta inclusão incorreta de cerca de 225 mil reais na base de cálculo da contribuição, considerando-se as alíquotas vigentes, não poderia acarretar um pagamento a maior de, aproximadamente, 28,5 mil reais de COFINS.

Com efeito, a explicação sobre a gênese do crédito reivindicado não guarda verossimilhança com a matemática elementar dos autos. Não se está aqui afirmando que o direito material colacionado pela recorrente esteja errado, mas que sua mera citação, sem a devida demonstração e comprovação, não traz a liquidez e a certeza devida ao crédito pretendido.

Por fim, quanto à solicitação recursal de diligência, importa salientar 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.

A baixa do processo em diligência, então, é meramente uma possibilidade. Em realidade, não poderia ser diferente, pois deve sempre existir a liberdade para o julgador formar sua livre convicção motivada. Logo, por isso, rejeito o pedido recursal.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves

