



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.903210/2008-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.349 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 30 de setembro de 2020
Recorrente BANCO CITIBANK S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)

Data do fato gerador: 12/03/2001

IOF. CONTRATO DE MÚTUO. PAGAMENTO INDEVIDO. PROVA.

A prova do pagamento indevido do IOF incidente sobre o contrato de mútuo se faz à vista dos documentos comprobatórios de que os recursos mutuados foram colocados e posteriormente mantidos à disposição do sujeito passivo, momento em que se constitui o fato gerador e a partir do qual, também, delimita-se a obrigação tributária.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. PROVA TARDIAMENTE APRESENTADA. APRECIÇÃO.

À luz do princípio da verdade material, pode-se apreciar prova tardiamente apresentada, desde que esta guarde vínculo com as razões de defesa e seja capaz de comprovar a liquidez e a certeza do crédito vindicado.

JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. CABÍVEL SOMENTE NAS EXCEÇÕES DO §4º DO ART. 16 DO DECRETO 70.235/1972.

O Decreto 70.235/1972 no seu art. 16, §4º leciona que toda a documentação probatória deverá ser juntada aos autos na peça de impugnação/manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão.

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO A COMPENSAR.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida; acordam ainda, por maioria de votos, em não conhecer os documentos probatórios juntados posteriormente ao Recurso Voluntário e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Lara Moura Franco Eduardo (Relatora) que conhecia os documentos e, no mérito, dava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo – Relator

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Ariene D'Arc Diniz e Amaral, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Acórdão da DRJ/CPS, que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade oposta em face da não homologação da DCOMP nº 20455.82064.260504.1.3.04-3530 pela DEINF/SPO.

Por meio da citada DCOMP (fls. 18 a 23/205), a Recorrente pretendia a quitação de débito de IOF com crédito de pagamento indevido do mesmo tributo.

Despacho Decisório da DEINF/SP decidiu pela não-homologação da compensação declarada (fl. 16/205), sob o fundamento de que “os pagamentos foram utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação”. Ciência da decisão administrativa daquela unidade da RFB à fl. 133/205.

O sujeito passivo apresentou, então, Manifestação de Inconformidade (fls. 02 a 08/205) à DRJ/CPS, recurso este que traz a seguinte argumentação:

1. Sendo instituição financeira, efetuou operações de crédito com diversos clientes pessoas jurídicas, para as quais há incidência de IOF, em conformidade com o previsto no art. 7º, inc. I, “b”, “1”, do Decreto nº 4.494/2002;

2. O ato normativo em referência, no seu art. 7º, § 1º, teria limitado a incidência do IOF sobre as operações de crédito financiamento ao resultado da aplicação da alíquota diária a cada valor de principal, prevista para a operação, multiplicado por trezentos e sessenta e cinco dias (365 dias x 0,0041%), inclusive quando houvesse prorrogação da operação de crédito;
3. O recolhimento a maior, no valor de R\$ 4.674,00, corresponderia à retenção e ao pagamento do IOF em montante superior à referida alíquota máxima, tendo em seguida providenciado a devolução dos valores retidos indevidamente ao cliente, com adição de juros e correção monetária, assumindo, portanto, encargo financeiro do tributo;
4. Haveria ocorrido um “erro de fato”, que se configurou com o preenchimento equivocado do campo “débito apurado” da DCTF relativa ao 1º trimestre/2002, onde se incluiu incorretamente a quantia de R\$ 4.674,00 ao montante R\$ 953.307,43, pago a título de IOF referente ao período.

Quando da apreciação da defesa, a DRJ em Campinas julgou improcedente a impugnação, sob os seguintes fundamentos, conforme se verifica no Acórdão nº 05-31.256/3ª Turma/DRJ/CPS (fls. 81 a 87/205):

1. Tem-se como direito aplicável à controvérsia, na referida decisão, os seguintes dispositivos: (1) fato gerador, art. 3º, § 1º, VI, do Decreto nº 4.494/2002; (2) a alíquota e limite legal à incidência do IOF sobre operações de crédito, inclusive aquelas que sofrem renovação sem modificação de devedor: art. 7º, §§ 1º e 7º, do mesmo Decreto;
2. Em relação às provas materiais da liquidez e certeza do crédito, os cálculos demonstrados nas planilhas apresentadas pelo contribuinte foram tidos por coerentes, sob o aspecto numérico, em relação às alegações feitas;
3. A reivindicação do crédito pela instituição financeira dependeria da assunção do encargo financeiro do tributo, na forma do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, que foi entendido como satisfatório diante da documentação apresentada;
4. Não se verificaria “erro de fato” no preenchimento da DCTF, havendo, sim, falta de provas do direito alegado;

5. O conjunto probatório apresentado teria se mostrado inepto para provar que o crédito decorreria de excesso na aplicação da alíquota às operações e suas renovações, posto que restou ausente o extrato bancário que apresentasse o depósito inicial dos recursos emprestados.

Devidamente intimado da decisão da DRJ/CPS (“AR” à fl. 90/205), o BANCO CITIBANK S/A interpôs Recurso Voluntário (fls. 93 a 110/205), alegando em síntese o que se segue:

1. Preliminarmente, a recorrente postula pela reunião, para julgamento pela mesma Câmara desse E. CARF, de 30 processos, além do presente, que também tratariam de análise de créditos de IOF, a fim de se evitar que sejam proferidas decisões distintas sobre a mesma matéria, nos termos dos arts. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF e 105 do Código de Processo Civil - CPC;
2. No que concerne ao mérito, especificamente em relação à liquidez e certeza do crédito, alega que a decisão da DRJ/CPS não merece prosperar, considerando que a documentação juntada seria suficiente para demonstrar a efetividade dos empréstimos e as renovações que geraram o indébito;
3. Afirma que o mútuo é contrato que, embora não solene, teria sua existência e efetividade comprovada por contrato escrito, ressalvada prova em contrário;
4. Alega que o mútuo bancário provar-se-ia com a demonstração do crédito dos valores em conta corrente;
5. Refere que em 12/03/2001 teria celebrado contrato de mútuo, no valor de R\$ 2.000.000,00, com a General Mills, conforme estaria evidenciado em planilha, contratos e extratos demonstrativos das retenções de IOF apresentados;
6. Acrescenta que o mútuo original, no valor de R\$ 2.000.000,00, foi objeto de sucessivas prorrogações, de modo que, após 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias, não mais havia IOF a reter e recolher, motivo pelo qual seria indevido parte do pagamento no valor de R\$ 5.166,00, realizado em 12/01/2002;
7. Informa que consta declaração da pessoa jurídica contribuinte lhe autorizando a obter a restituição dos valores indevidamente recolhidos;

8. Alega que a coincidência de datas e valores presentes nos contratos, planilhas, declarações e extratos apresentados, somada aos cálculos, demonstrariam a incorreção dos recolhimentos e o indébito, não sendo a ausência dos extratos do depósito inicial causa suficiente para a desconsideração de todo o negócio jurídico;
9. Observa que, em razão da data de ocorrência dos empréstimos, haveria dificuldade de ordem prática na localização dos extratos das operações e ainda que, sendo instituição financeira intensamente fiscalizada pelo Banco Central, não haveria de se cogitar em mútuo fictício;
10. Afirma que caberia ao Fisco a prova de que os empréstimos seriam simulados, conforme orientação já contida em decisão do CARF, e que dúvidas acerca da liquidez do crédito e certeza dos contratos deveriam ser sanadas através da realização de diligência junto aos seus clientes, por determinação da DRJ;
11. Citando algumas posições doutrinárias, conclui que o ônus da prova, no caso em questão, seria atribuição da autoridade fiscal;
12. Ainda no que concerne ao mérito, coloca que constitui afronta ao princípio da razoabilidade por parte das autoridades de julgamento a exigência da apresentação dos extratos com o aporte inicial na conta corrente dos clientes como condição *sine qua non* para o deferimento do crédito, citando doutrina e jurisprudência que fundamentariam sua argumentação nesse sentido.

Na data de 14/02/2013, a Recorrente apresentou petição solicitando a juntada de novos extratos da movimentação bancária do contribuinte aos autos (fls. 11 a 13/16).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência deste Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Preliminarmente, o Recorrente postula pela reunião para julgamento de 31 (trinta e um) processos, relacionados, por entender ser a discussão nos presentes autos comum aos demais. Não se especificou o fundamento da questão preliminar, se o pleito de vinculação

procederia de conexão, decorrência ou se seriam casos de processos reflexos. Tendo sido apontado o art. 105 do CPC (Lei nº 5.869/1973), a dedução é que se trata de conexão.

As normas processuais relacionadas à vinculação de processos administrativos no CARF estão dispostas no art. 6º, Anexo II, do seu Regimento Interno - RICARF¹.

Em relação à alegada vinculação, observa-se que a conexão somente ocorre entre processos fundamentados em fato idêntico, situação que não se verifica ao analisarmos o conteúdo dos processos listados pelo Recorrente, nos quais o crédito pleiteado deriva da mesma matéria, mas não de fato idêntico.

Também não há que se falar aqui em decorrência, porque os atos do sujeito passivo que seriam capazes de gerar direito creditório em seu favor são totalmente independentes e autônomos entre si.

Afasta-se também a possibilidade dos processos relacionados pela Recorrente serem reflexos, uma vez que não derivam de um mesmo procedimento fiscal, como também não possuem os mesmos elementos de prova.

No que toca ao mérito, o cerne da divergência gira em torno da comprovação da existência do indébito, manifestando-se a autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que o conjunto probatório não seria suficiente para provar o excesso na aplicação da alíquota sobre as operações de empréstimo e suas renovações. Em sentido contrário, a Recorrente afirma que o acervo anexado (declarações, contratos, extratos e cálculos), demonstraria a incorreção dos recolhimentos e o indébito.

Não divergem a DRJ e o Recorrente em relação aos valores apontados para o crédito, tendo aquele Órgão entendido como satisfatórios e coerentes os cálculos e demonstrativos anexados aos autos, sob o ponto de vista intrínseco.

O fundamento da decisão de primeira instância administrativa reside na ausência dos extratos que comprovem o aporte dos valores mutuados na conta do contribuinte, em outras palavras, faltaria, assim, o elemento extrínseco à comprovação.

¹ Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas;

e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

(...)

De fato, analisando os valores contidos especificamente na planilha de fl. 74/205, em conjunto com os demais itens do acervo probatório, verifica-se que há consistência numérica em relação às alegações do que teria sido pago a maior.

Também não se constata divergência em relação ao fato da Recorrente ter assumido o ônus financeiro consistente no pagamento do tributo, à vista da declaração apresentada pela General Mills (contribuinte), atendendo, assim, a instituição financeira, ao requisito prescrito no art. 166 do CTN².

Igualmente, não há contraposição quanto ao direito aplicável, considerando que tanto a decisão recorrida quanto o Recurso Voluntário fazem menção ao Decreto nº 4.494/2002 como sendo a legislação de regência para a matéria.

Todavia, quanto às normas aplicáveis, deve ser observado que (1º) o lançamento se reporta à data do fato gerador, bem como à legislação vigente à época da ocorrência deste; (2º) o pagamento do indébito teria se dado em 12/01/2002, data anterior à vigência do Decreto nº 4.494, de 03 de dezembro de 2002; (3º) o lançamento que gerou o pagamento em discussão consta da DCTF do 1º Trimestre de 2002, período de apuração também anterior à publicação do Decreto nº 4.494, de 03 de dezembro de 2002.

Sendo assim, tenho como direito aplicável à situação os arts. 63, I, e 64, I, do CTN, dispositivos que, à época dos empréstimos em menção, eram regulamentados pelo Decreto nº 2.219/1997, arts. 3º, § 1º, “a” e “f”, e 7º, I, “b”, 1, e § 1º. Tais disposições, em relação à tributação do IOF sobre mútuo, não sofreram sensíveis alterações, quando comparadas ao novel regramento (Decreto nº 4.494/2002), conforme se depreende da transcrição a seguir feita:

Art. 3º O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Lei nº 5.172/66, art. 63, inciso I).

§ 1º Entende-se ocorrido o fato gerador e devido o IOF sobre operação de crédito:

- a) na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;
- b) no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;
- c) na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;
- d) na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;
- e) na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;

² Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

f) na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 5º e 8º do art.7º;

g) na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito.

(...)

Art. 7º A base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF é (Lei nº 8.894/94, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172/66, art. 64, inciso I):

BASE DE CÁLCULO ALÍQUOTA

I - na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:

(...)

b) quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, o principal entregue ou colocado à sua disposição, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas:

1.mutuário pessoa jurídica: 0,0041 % ao dia;

2.mutuário pessoa física: 0,0411 % ao dia;

(...)

§ 1º O IOF, cuja base de cálculo não seja apurada por somatório de saldos devedores diários, não excederá o valor resultante da aplicação da alíquota a cada valor de principal, prevista para a operação, multiplicada por 365 dias, se diária, ou por doze, se mensal, ainda que a operação seja de pagamento parcelado.

A verificação da ocorrência de pagamento indevido ou a maior, a princípio, não se mostra um procedimento complexo, realizando-se através da comparação entre o valor do tributo efetivamente devido e o valor antes recolhido para a exação.

A apuração do “quantum debeatur” se dá por meio do procedimento de lançamento, a partir do qual se definem os elementos da obrigação tributária imposta ao sujeito passivo. Esta, por seu turno, requer a ocorrência do fato gerador, que no caso do IOF, repousa no ato de entrega ou de colocação de quantia à disposição do contribuinte.

Assim, assiste, “a priori”, razão ao julgador de primeira instância, quando este reclama a apresentação do elemento que comprove a ocorrência do fato gerador, em outras palavras, de documentos que comprovem a colocação dos recursos à disposição da General Mills, porque só estes são capazes de evidenciar que ocorreu a situação apta a dar início ao procedimento de lançamento e à delimitação do valor devido. Isso posto, havendo pagamento feito em montante superior ao objeto da obrigação tributária principal, haveria também, por conseguinte, direito à restituição do indébito e especificação do valor do crédito.

Acrescente-se que a celebração no negócio jurídico, por si só, não possui o efeito de iniciar o procedimento de lançamento, por meio do qual o imposto devido é apurado.

Outrossim, evidenciar a liquidez e certeza dos créditos em favor de pessoa física ou jurídica é atribuição do sujeito passivo, a quem compete o ônus da prova do direito vindicado.

Ocorre que, em momento posterior à apresentação do Recurso Voluntário, a recorrente acostou aos autos novo extrato bancário com os depósitos iniciais, feitos em 12/03/2001, na conta de seu cliente General Mills, nos valores de R\$ 2.000.000,00 (fl. 15/16).

Em regra, os elementos de prova devem ser apresentados em conjunto com a impugnação, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo, conforme dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972³. A juntada de documentos posteriormente à impugnação deve encontrar amparo nas exceções descritas nas alíneas “a” a “c” do citado § 4º.

Contudo, a jurisprudência do CARF inclina-se no sentido de que, em se tratando de Despacho Decisório de emissão eletrônica, o princípio da verdade material é capaz de relativizar a formalidade do § 4º, quando a prova trazida tardiamente possa dar solução ao processo, encerrando a “verdade” dos fatos, como se pode verificar das Ementas dos Acórdão das 3ª e 1ª Turmas da CSRF, a seguir reproduzidos:

Acórdão nº 9303-009.835

Seção 10/12/2019

Relator LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Data do Fato Gerador: 30/10/2003
PER/DCOMP. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.
Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário, após o julgamento de primeira instância administrativa, podem excepcionalmente serem apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material. Situação que se apresenta comum quando o indeferimento da compensação é efetuado por meio de Despacho decisório eletrônico no qual não são apresentados ao contribuinte orientações completas quanto aos documentos necessários à comprovação do direito de crédito.

Acórdão nº 9303-007.855

Sessão 22/01/2019

Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO

³ 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:

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.

PROVAS. VERDADE MATERIAL.
Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando comprovam inequivocamente a certeza e liquidez do direito creditório declarado na Declaração de Compensação (Dcomp) transmitida.

Acórdão nº 9101-004.513

Sessão 06/11/2019

Relator(a) ANDREA DUEK SIMANTOB

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Exercício: 2007
RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DISTINÇÃO ENTRE FATOS, FUNDAMENTOS E CAUSA DE PEDIR. Não se conhece de Recurso Especial quando a causa de pedir destoa totalmente dos fatos e fundamentos jurídicos discutidos nos autos. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DOCUMENTO ESSENCIAL PARA O DESLINDE DO CASO. APRESENTAÇÃO SOMENTE COM O RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.
O princípio da verdade material, no âmbito do processo administrativo fiscal, permite a apreciação de documento essencial para o deslinde do caso, ainda que este tenha sido apresentado após a fase de impugnação.

A propósito do princípio da verdade material no processo administrativo, ensina ainda Hely Lopes Meirelles⁴:

O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela.

Portanto, em que pese o Recorrente ter apresentado o extrato comprobatório da disponibilização dos valores mutuados posteriormente ao Acórdão da DRJ/CPS, cabe, neste caso, uma interpretação mais flexível do § 4º do art. 16, à luz do princípio da verdade material, desde quando as provas apresentadas guardam vínculo com a outras já existentes nos autos, como também estão em acordo com as razões manejadas pela defesa em momento precedente à juntada.

⁴ Hely Lopes Meirelles, "Direito Administrativo Brasileiro", Malheiros Editores, 27ª Edição, p. 656.

Pesa também em favor do acolhimento das provas o fato de que os elementos juntados são, além de muito elucidativos, capazes de alterar o julgamento que se fará do Recurso Voluntário “sub oculis”, motivos que militam definitivamente pelo conhecimento do acervo.

Sendo assim, ao examinar o extrato bancário de fl. 15/16 em conjunto com os contratos de mútuo, demais extratos e demonstrativos, entendo como satisfeito o elemento que faltava para a configuração da liquidez e certeza do crédito em favor do contribuinte.

Em conclusão, diante de todo o exposto, voto por (1º) conhecer do Recurso, na sua integralidade; (2º) rejeitar a preliminar arguida e, (3º) no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo

Voto Vencedor

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Redator designado.

Não obstante a acuidade peculiar à ilustre Relatora, meu entendimento perfilha por caminho diverso, que com a devida *venia* ao voto vencido, transcrevo as razões da divergência.

1 Da prova extemporânea

Antes de adentrar a controvérsia que exsurge dos autos, insta tecer breves comentários sobre a produção de provas em sede de Recurso Voluntário.

O Decreto 70.235/1972 no seu art. 16, §4º leciona que toda a documentação probatória deverá ser juntada aos autos na peça de impugnação/manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão:

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:

Sabe-se que, por determinação do art. 16, §4º do Decreto 70.235/1972 todas as provas devem ser produzidas no momento da impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual:

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:

fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

refira-se a fato ou a direito superveniente;

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

Vale mencionar que trata-se de processo administrativo que teve origem na transmissão de declaração de compensação (DCOMP), declaração na qual a Recorrente informa o seu direito creditório, o período de apuração, a origem do crédito e a prova de sua existência. Lembrando que a DRJ **julga improcedente a manifestação de inconformidade justamente por falta de provas.**

Ainda assim, mesmo que se estivéssemos em uma das exceções do art. 16, §4º do Decreto 70.235/1972, há de se recordar que seria necessário que a Recorrente, por meio de petição a este Tribunal Administrativo, **formulasse requerimento para produção de prova juntamente com a demonstração das razões que não pudera fazê-lo em momento anterior:**

Art. 16 (...)

§ 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.

É de se destacar que a Recorrente, mais uma vez, ignora as normas que regem o rito processual e sequer apresenta justificativa pela juntada de documentos a destempo,

A Recorrente sequer discrimina quais documentos trouxe aos autos, tampouco apresenta razões por não tê-los trazido no momento processual adequado.

Há de se sustentar que este Tribunal Administrativo presta-se a revisar as decisões prolatadas pelo Fisco Federal no exercício da autotutela, sob o princípio da legalidade e, de igual forma, guiado pelo rito processual. O rito processual não abre margem a estes julgadores para que, sem autorização legal, aceitem provas produzidas a destempo.

Por fim, insta destacar que as normas que regem os atos processuais no tempo existem por razões que objetivam garantir a segurança jurídica, o princípio da eficiência e razoável duração dos processos. Como se sabe, este Conselho é instância revisora e não atua na instrução processual. Sendo a prova juntada a destempo, sem requerimento específico, sem justificativas que permitam sua aceitação em fase recursal e, ainda, sem qualquer discriminação de quais são os documentos que deseja apreciação, não ocorreu nenhuma hipótese capaz de impedir a preclusão. Sendo assim, não podem ser conhecidos os documentos juntados após o esgotamento do prazo para interposição de Recurso Voluntário.

2 Sobre Compensação De Créditos Tributários

A compensação - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional - pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

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.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

Trata-se de regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; - Grifado.

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez. A regra é harmônica com a disposição do CTN sobre o instituto da compensação, conforme assevera o artigo 170.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás elementos probatórios que conduzam à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório.

Há de se recordar o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018:

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados **e comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.— grifado.

Caberia à Recorrente, portanto, trazer ao conhecimento deste Conselho sua escrituração contábil, com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por notas fiscais e/ou documentos idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP.

3 Do Ônus da Prova

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de compensação.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar o crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado.**

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a **certeza e liquidez** exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996.

Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório.

4 Conclusão

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira e, por ausência de provas da existência do crédito, o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva