



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 16327.914089/2009-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3002-001.572 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente BANCO FATOR S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/05/2005

PRELIMINAR. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS RECURSAIS. INOCORRÊNCIA.

O julgador não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas.

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

Data do fato gerador: 13/05/2005

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 unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(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), Mariel Orsi Gameiro, Sabrina Coutinho Barbosa e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduz-se o relatório do Acórdão recorrido:

“O interessado transmitiu a Dcomp nº 18017.56410.130608.1.3.044873, visando compensar os débitos nela declarados, com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior, código 1150, efetuado em 15/04/2008;

A DEINF/SP emitiu Despacho Decisório eletrônico, no qual não reconhece o direito creditório e não homologa as compensações pleiteadas sob o argumento de que “foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que “por um lapso, a MANIFESTANTE, a época, preencheu erroneamente a DCTF, e desta forma a Autoridade MANIFESTADA não reconhece o crédito tributário no valor de R\$ 44.209,78 (quarenta e quatro mil, duzentos e nove reais e setenta e oito centavos)” e que “o crédito utilizados pela Manifestante refere-se a R\$ 44.209,78 (quarenta e quatro mil duzentos e nove reais e setenta e oito centavos.), está devidamente comprovado através da página 10 da Razão Contábil, relatório de apuração decendial do período e DCTF retificada evidenciando o crédito. (doc. 03)”

Analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por Acórdão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS IOF
Ano-calendário: 2008*

COMPENSAÇÃO.

Se o pagamento utilizado como crédito encontra-se alocado a débito declarado pela empresa, não existe o crédito pretendido.

COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE DCTF ANTERIOR À TRANSMISSÃO DA DCOMP. *A compensação pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo, direito esse evidenciado na DCTF anterior ou, no máximo, contemporânea à Dcomp.*

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 77/80), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em preliminar, a nulidade do Acórdão recorrido, por esse, segundo ela, ter deixado de apreciar as provas anexadas ao recurso inicial, e, no mérito, limitou-se a afirmar que reiterava todos os fundamentos de defesa apresentados na Manifestação de Inconformidade e que reservava-se o direito de trazer aos autos outras evidências de seu direito em momento posterior.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido 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.

PRELIMINAR**Nulidade do Acórdão recorrido**

Em seu Voluntário, a ora recorrente argumentou a existência de nulidade no Acórdão recorrido, por este não ter apreciado todas as alegações recursais e as provas apresentadas junto com a Manifestação de inconformidade.

Não há justeza nas afirmações da recorrente. Diferentemente do alegado, da leitura da decisão vergastada, constata-se que o Colegiado *a quo* se pronunciou de forma adequada e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas pela recorrente na Manifestação

de Inconformidade, inclusive, pronunciando-se sobre a falta de provas do crédito. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada e fundamentada, como se percebe do seguinte excerto do voto condutor daquele Acórdão:

“A manifestante alega que o débito correto “está devidamente comprovado através da página 10 da Razão Contábil, relatório de apuração decendial do período e DCTF retificada evidenciando o crédito”.

No entanto, tanto a página 10 do Razão Contábil (fl. 18) quanto o relatório de apuração decendial (fl. 27), apontam para um valor de R\$ 88.324,07.

Comparando os valores do IOF declarado na DCTF original para o período (R\$ 152.324,16) e os dos pagamentos efetuados para quitálo (R\$ 64.000,09 e R\$ 88.324,07)

Depreende-se que a empresa chegou ao valor do tributo a pagar somando o valor constante da página 10 da Razão Contábil (R\$ 88.324,07) a um segundo, apurado em outro documento que não se encontra nos autos.

Tanto que, ao retificar a DCTF, ela declarou um novo valor de R\$ 108.114,38, que vem a ser os mesmos R\$ 88.324,07 mais um valor de R\$ 19.790,31 cuja apuração também não consta dos autos, e na Dcomp em análise usa um crédito de R\$ 44.209,78, que vem a ser a diferença entre os R\$ 64.000,09 pago e o débito de R\$ 19.790,31 supramencionado.

Temos então que o crédito apontado na Dcomp não foi demonstrado pela empresa.

(...)

Além disso, a manifestação de inconformidade não traz demonstração, comprovada por documentação hábil, da apuração do crédito declarado na Dcomp, para que se possa certificar a sua correção. Nela também não consta elementos que comprovem que esse novo valor fora apurado e declarado à RFB em data anterior à transmissão da Dcomp sob julgamento, contrariando assim, o inciso III do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pela Lei n.º 8.748/93, que estabelece que “a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”.

A manifestante deveria trazer nessa fase do processo as explicações (acompanhada da documentação hábil e idônea para comprovar a afirmação) sobre o motivo do débito real ser menor do que o que ela declarou. Considerando que ela não fez isso, o direito creditório não pode ser reconhecido.”

Além disso, de acordo com a peça recursal ora em análise, a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão. Tendo a recorrente, inclusive, apresentado as razões de sua discordância. Assim, tal fato contraria o alegado cerceamento dos Direitos à Ampla Defesa e ao Contraditório. O mero fato de a recorrente discordar dos referidos fundamentos, certamente, não representa circunstância idônea com vistas a conspurcar a legitimidade da decisão em apreço.

De qualquer forma, não se pode olvidar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o órgão de julgador deve analisar todas as razões de defesa suscitadas pela impugnante/manifestante, porém, sem a obrigatoriedade de rebater, um a um, todos argumentos aduzidos na peça defensiva.

No mesmo sentido, tem se pronunciado a jurisprudência do STF, conforme se infere do enunciado da ementa do julgado, analisado sob regime de repercussão geral, que segue transcrito:

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. O art. 93, IX, da **Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.** 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (BRASIL. STF. AI 791292 QORG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe149 DIVULG 12082010 PUBLIC 13082010 EMENT VOL0241006 PP01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113118).*

(grifo nosso)

Assim, com base nessas considerações, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido.

MÉRITO

De pronto, reafirme-se que a ora recorrente limitou-se, em seu Voluntário, a afirmar que reiterava todos os fundamentos de defesa apresentados na Manifestação de Inconformidade e que reservava-se o direito de trazer aos autos outras evidências de seu direito em momento posterior. A segunda afirmação da contribuinte não poderia estar mais equivocada, tendo em vista que a legislação sobre o processo administrativo fiscal não reservou-lhe tal direito, como veremos a seguir.

Com efeito, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Vejam, 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 possuíssem 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 não anexou à sua Manifestação de Inconformidade qualquer documento que se constituísse em prova do direito alegado, pois somente apresentou cópias do Despacho Decisório, do DARF, dos atos constitutivos da empresa, da procuração, dos documentos do representante, das DCTF's original e retificadora, essa última tendo sido transmitida após a ciência do DD, e do Livro Razão – conta: Recolhimento de IOF – do período de 04/2008. Por outro lado, tão pouco explicou a origem desse suposto crédito, em realidade, limitou-se a alegar erro no pagamento e no preenchimento da DCTF. Logo, cabe ressaltar que a conta: Recolhimento de IOF não é hábil a comprovar o crédito alegado, pois não é nem mesmo possível entender-se, das razões recursais, quais os motivos da sua apresentação e como ele comprovaria algo, já que não houve nenhuma explicação plausível sobre a origem do suposto erro cometido. 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 nenhuma prova da existência desse crédito.

Após a ciência dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário e não juntou novos documentos.

De fato, a contribuinte não ter trazido provas mais robustas com seu Voluntário torna-se inexplicável, tendo em vista ter ficado claramente consignado na decisão de piso que o indeferimento do pleito se devia, justamente, a falta de comprovação do crédito pretendido. Ademais, como decorrência do desenvolvimento lógico-jurídico do presente voto, percebe-se que a legislação estabeleceu um momento apropriado para a apresentação de todas as provas e as razões de defesa. Assim, não assiste disposição legal que corrobore a afirmação recursal sobre um suposto direito de carrear aos autos outras evidências de seu direito em momento posterior.

Dessa maneira, quanto ao suposto crédito, a recorrente não se desincumbiu do ônus de prová-lo, seja por não cumprir sua obrigação antes da emissão do Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas hábeis e suficientes para a aferição da sua liquidez e certeza com o recurso inaugural da lide.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves