



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10235.720701/2011-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-010.683 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente AMCEL - AMAPÁ FLORESTAL E CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

Ementa:

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. PROVAS

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a consequente homologação das compensações declaradas.

A produção de provas é facultada das partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surgem consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão temporal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araújo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo, apurados do 4º trimestre de 2007, no montante de R\$75.774,76.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Macapá, por intermédio do Despacho Decisório de fl. 6, indeferiu o pleito, uma vez que se trata de pedido em duplicidade com o pedido de ressarcimento do mesmo crédito de nº 33007.17870.190209.1.1.085203.

Inconformada com a decisão, de que tomou ciência em 05/08/2011 (fl. 7), a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, em 25/08/2011 (fls. 8/18), alegando que:

a) Por realizar operações com o mercado externo, a Manifestante, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, faz jus ao ressarcimento em dinheiro da contribuição ao PIS não-cumulativo e a COFINS não-cumulativa, respectivamente, após a compensação com a contribuição devida no mercado interno. Assim, a Manifestante apurou saldo credor de PIS não -cumulativo Exportação, no 4º trimestre de 2007, valor de R\$ 75.774,76 (setenta e cinco mil, setecentos e setenta e quatro reais e setenta e seis centavos) e transmitiu, em 08.02.2011, o Pedido de Ressarcimento nº 17980.18475.080211.1.1.087348.

b) A fim de demonstrar a legalidade dos procedimentos adotados, a Manifestante apresentou manifestação perante a i. DRF/Macapá aduzindo a existência de crédito complementar passível de ressarcimento diverso do pleiteado através do Pedido de Ressarcimento original. Em que pese o elevado conhecimento do i. Auditor Fiscal, o Pedido de Ressarcimento indeferido não foi transmitido em duplicidade, pois abarca crédito passível de ressarcimento diverso do pedido original, razão pela qual pleiteia-se a baixa dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Macapá/AP para proceder a apreciação do referido pedido, nos termos dos fundamentos a seguir arrolados.

c) Todos os insumos (matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer outros bens) que sofram alterações em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação são geradores de créditos de PIS e da COFINS. Nesse teor, a Manifestante está autorizada a aproveitar-se de créditos de PIS e da COFINS na aquisição dos insumos utilizados em todas as fases de seu processo produtivo.

d) A despeito do aproveitamento de créditos de insumos adquiridos no mercado interno, por se tratar de empresa essencialmente exportadora, está desobrigada ao recolhimento da mesma contribuição sobre as receitas decorrentes de exportação, segundo disposição expressa do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

e) Em virtude destas duas situações, a Manifestante acumula um grande saldo credor de PIS e da COFINS e, inobstante os créditos serem aproveitados primeiramente para dedução do próprio PIS e da própria COFINS no mercado interno, e para compensação de tributos e contribuições administrados pela RFB, ainda lhe resta um saldo remanescente, o qual deve ser ressarcido, nos termos do art. 27, da IN/RFB nº 900/2008.

f) Importante destacar que tais valores estão presentes nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACon's) mensais, ora juntados nos pedidos de ressarcimento, bem como no demonstrativo anexo. Dessa forma, com base nas documentações apresentadas, é possível verificar que o pedido complementar abarca crédito diverso, não havendo, portanto, duplicidade de pedidos, como alegado pela DRF/Macapá.

Isto posto, requer:

a) *DETERMINAR a baixa do presente processo administrativo à i. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Macapá/AP para que proceda a análise do PER nº 17980.18475.080211.1.1.087348 e reconheça os créditos complementares apurados pela Manifestante;*

b) *Cumulativamente, REQUER o apensamento do presente processo administrativo com o processo nº 10235.720212/200953, a fim de facilitar a análise do Pedido de Ressarcimento, constatando, por conseguinte, a diversidade dos créditos pleiteados através do PER original e do PER complementar;*

c) Alternativamente, caso não seja determinada a baixa do presente processo administrativo, REQUER o reconhecimento dos créditos pleiteados através do PER complementar nº 17980.18475.080211.1.1.087348, em razão da ausência de irregularidade nos procedimentos praticados pela Manifestante.

A 3ª Turma da DRJ em Belém (PA) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 01-25.898, de 05 de fevereiro de 2013, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

PIS. RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

O ressarcimento de PIS vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária que rege a matéria. Na ausência de provas nos autos que indiquem a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, impõe-se o indeferimento do pleito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e ressalta que:

- a) Não houve pedido em duplicidade e sim um pedido complementar para o mesmo trimestre;
- b) Não há impedimento legal para transmissão de mais de um pedido de ressarcimento para o mesmo trimestre-calendário.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

A interessada requer o apensamento deste processo ao de nº 10235.720212/2009-53. Não vejo motivos para efetuar esse procedimento. Pois, como defende o próprio recorrente, os créditos de um processo não teriam relação com o do outro, não havendo conexão, ou relação de prejudicialidade, fatos impositivos para juntada por apensamento. Se a recorrente entendesse necessária a juntada de qualquer peça do processo nº 10235.720212/2009-53, deveria ter efetuado durante a fase probatória e no momento processual correto.

Mérito

Primeiramente, ressalto que compartilho com a posição de que há possibilidade de apresentação de um novo pedido de ressarcimento cujo objeto trate de mesmo trimestre calendário de apuração das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade.

Contudo, não é esse o objeto da lide. O que se discute neste processo é a existência de duplicidade de pedido de ressarcimento referente ao mesmo trimestre calendário, pois esse foi o motivo determinante do indeferimento do pleito da recorrente e da improcedência da manifestação de inconformidade.

A interessada deveria demonstrar que o PER nº 17980.18475.080211.1.1.08-7348 e o de nº 33007.17870.190209.1.1.08-5203 não requisitavam os mesmos créditos. Ou seja, que um era o complemento do outro, identificando quais as origens dos respectivos créditos, e as devidas contabilizações.

Ocorre que na manifestação de inconformidade a interessada se restringiu a afirmar que não havia duplicidade de pedidos e sua impossibilidade de cancelamento do PER nº 17980.18475.080211.1.1.08-7348. Afirmou que teria direitos a créditos da não cumulatividade e apresentou somente uma planilha que constam os valores pleiteados no PER original e os valores pleiteados no PER complementar. Porém, nesta planilha não foram destrinchadas as rubricas, havendo, apenas, a totalização das contas “insumos”, “serviços”, “energia elétrica”, “aluguéis de prédios”, “aluguéis de máquinas”, “ativo imobilizado”, “insumos (importados)”, utilizados nos respectivos pedidos de ressarcimento. Não há documentação contábil, nem tampouco um arrazoado sobre os créditos que foram incluídos no pedido original e que não constam no pedido complementar e vice-versa.

No recurso voluntário, a interessada mantém as mesmas alegações gerais e apresenta relação das notas fiscais que compõe o PER original e o complementar.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Noutro giro, que o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade

real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Diante do exposto, entendo que os documentos apresentados na interposição do recurso voluntário não podem servir de prova em face da preclusão consumativa.

Partindo dessa premissa, retornando a análise dos autos, o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação/manifestação de inconformidade. Temos conhecimento, outrossim, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada 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.

Tal dispositivo 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, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

No caso em epígrafe, a lide versa sobre pedido de ressarcimento, de tal forma que o ônus probatório recai para o sujeito passivo

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentes. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou mentes - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circundam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Noutro giro, as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Fredie Didier Jr define a necessidade da dialeticidade do recurso:

A parte, no recurso, tem de apresentar a sua fundamentação de modo analítico, tal como é exigida para decisão judicial (art. 489, § 1º, CPC). A parte não pode expor as suas razões de modo genérico. Não pode valer-se de meras paráfrases da lei. Não pode alegar a incidência de conceito jurídico indeterminado, sem demonstrar as razões de sua aplicação ao caso. O dever de fundamentação analítica da decisão implica no ônus de fundamentação analítica da postulação. Trata-se de mais um corolário do princípio da cooperação. O STJ reconheceu expressamente a aplicação do art. 489, § 1º, do CPC, às partes ao analisar um agravo interno em que o recorrente se teria limitado, literalmente, a repetir os argumentos trazidos no recurso especial.

“A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com esse princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada.

Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa se defender, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões (STJ, 2ª T. AgInt no AREsp 853.152/RS Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 13/12/2016, DJe 19/12/2016)”.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elementos indispensáveis ao órgão julgador para que possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Retornando aos autos, conforme já dito, a interessada não apresentou elementos, seja no campo dialético como no probatório, que produzissem um mínimo de probabilidade de que os créditos requeridos no PER nº 17980.18475.080211.1.1.08-7348, referente ao 4º trimestre de 2007, não estariam em duplicidade com os solicitados no PER nº 33007.17870.190209.1.1.08-5203.

Neste contexto, a falta de alegações e provas que dessem verossimilhança as razões recursais apresentadas no recurso voluntário tornou inviável a apuração da duplicidade de utilização dos mesmos créditos no PER nº 17980.18475.080211.1.1.08-7348 e no PER nº 33007.17870.190209.1.1.08-5203.

Conclusão:

Por todos os fundamentos expostos, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho