



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10235.720749/2012-19  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.682 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2021  
**Recorrente** AMCEL - AMAPA FLORESTAL E CELULOSE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

Ementa:

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO.**

É possível realizar novo pedido de ressarcimento de créditos oriundos da não-cumulatividade das contribuições, cujo objeto trata do mesmo trimestre do imposto de pedido já realizado, tratando-se de pedido com caráter autônomo.

**PROVAS. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO**

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-010.676, de 27 de abril de 2021, prolatado no julgamento do processo 10235.720455/2012-97, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-010.682 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10235.720749/2012-19

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

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

Versa o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade em relação ao Despacho Decisório emitido pela Delegacia de Macapá/AP, sobre Pedido de Restituição de COFINS NÃO-CUMULATIVA EXPORTAÇÃO, cujo crédito foi indeferido com a justificativa de que se tratou de pedido em duplicidade, com pedido de ressarcimento do mesmo crédito, transcrito abaixo:

(...)

Inconformado, o sujeito passivo apresentou Manifestação de Inconformidade, na data de 25/08/2011, com as seguintes argumentações, em resumo:

-Que por realizar operações com o mercado externo, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, faz jus ao ressarcimento em dinheiro da contribuição ao PIS e a COFINS não-cumulativa, respectivamente, após a compensação com a contribuição devida no mercado interno;

(...)

-Que em análise preliminar a DRF em Macapá intimou a Manifestante para, em 20 (vinte) dias, sanar possíveis irregularidades no Pedido de Ressarcimento sob pena de indeferimento/não homologação;

(...)

-Que a fim de demonstrar a legalidade dos procedimentos adotados, apresentou manifestação perante à DRF de Macapá aduzindo a existência de crédito complementar passível de ressarcimento diverso do pleiteado através do Pedido de Ressarcimento original, e mesmo assim, foi indeferido;

-Que 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 DRF de Macapá, para proceder a apreciação do referido pedido, nos termos dos fundamentos a seguir arrolados;

-Fez citações aos fundamentos jurídicos com transcrição de parte da Lei nº 10.833/2003 e das IN SRF nºs 247/2002 e 358/2003;

-Que a Manifestante acumula um grande saldo credor de PIS e da COFINS, que ainda lhe resta ser ressarcido, nos termos do art. 27, da IN RFB nº 900/2008;

-Que apurou crédito passível de ressarcimento referente à COFINS não-cumulativo – Exportação, e, por isso, transmitiu o PER, o qual foi objeto de despacho decisório;

-Que posteriormente apurou referente ao mesmo trimestre, crédito complementar também passível de ressarcimento;

-Fez demonstrativo do crédito que denominou de Original e do Crédito que denominou de Complementar;

-Que tais valores estão presentes nos DAFON's mensais ora juntados nos pedidos de ressarcimento, bem como no demonstrativo anexo, que com base nas documentações apresentadas, é possível verificar que o pedido complementar abarca crédito diverso, não havendo, portanto, duplicidade de pedidos;

-Transcreveu os arts 77, 82 e 95 da IN/RFB n.º 900/2008, para justificar que não pode apresentar pedido de cancelamento e nem retificar o primeiro PER, uma vez que referido pedido já foi objeto de análise pela DEF de Macapá;

(...)

-Que em razão do reconhecimento parcial do PER apresentou Manifestação de Inconformidade, sendo julgada improcedente pela DRF em Belém/PA, e transcreveu a Ementa;

-Que o processo n.º 10235.720080/2008-89 encontrava-se no CARF aguardando julgamento do Recurso Voluntário, atestando a impossibilidade de cancelamento ou retificação do PER original vinculado ao referido processo;

-Que não há impedimento para a transmissão de mais de um PER para o mesmo trimestre/calendário, que é previsto apenas, que cada PER deve referir-se a um único trimestre-calendário, e transcreveu o art. 28 da IN/RFB n.º 900/2008;

-Finalmente, dentre outros pedidos, requereu:

- a) o reconhecimento dos créditos pleiteados;
- b) o apensamento do presente processo ao de n.º 10235.720080/2008-89.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual assevera que:

- a) A decisão recorrida é nula por ausência de fundamentação e pela não apreciação dos pedidos;
- b) Não houve pedido em duplicidade e sim um pedido complementar para o mesmo trimestre;
- c) Não há impedimento legal para transmissão de mais de um pedido de ressarcimento para o mesmo trimestre-calendário.

É o breve relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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 n.º 10235.720080/2008-89. 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 n.º 10235.720080/2008-89, deveria ter efetuado durante a fase probatória e no momento processual correto.

### Nulidades

Alega a recorrente:

Preliminarmente, cabe destacar a flagrante nulidade afeta ao r. Acórdão recorrido, proferido sem a devida motivação atinente às decisões administrativas no ordenamento jurídico nacional.

Conforme relatado no tópico acima, a exposição dos fundamentos para que fossem julgados improcedentes os pedidos formulados pela Recorrente, em sede de Manifestação de Inconformidade, é extremamente rasa e superficial, não abordando outro assunto senão a mera temporariedade da transmissão dos Pedidos de Ressarcimento.

Com o devido respeito às autoridades julgadoras da Delegacia de Origem, é inconcebível que a fundamentação de uma decisão que restrinja os direitos da Recorrente seja pautada exclusivamente em fatos e datas, sem que haja qualquer relação com a legislação ou com a matéria em questão.

Discordo da recorrente, pois a decisão recorrida fundamentou suas razões de decidir de forma clara e objetiva, identificando as questões de fato e de direito e solucionando com base em seu entendimento.

Primeiro a decisão recorrida aduziu a legislação a ser utilizada: Parágrafo 7º do Art. 21 e Parágrafo 2º do Art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

Posteriormente, a decisão recorrida trouxe os fatos que, na visão do colegiado, demonstravam a duplicidade de pedido nos PER nº 19320.13944.311007.1.1.09-0938 e nº 13492.03151.261110.1.1.09-7648:

Analisando os documentos acostados ao processo constata-se que o sujeito passivo transmitiu 2 (dois) PER para o mesmo período, seja 3º trimestre de 2006, que abaixo se especifica:

**-PER nº 19320.13944.311007.1.1.09-0938**, no valor de **R\$ 740.192,55**, dos quais foi

reconhecido parcialmente o direito à quantia de **R\$ 548.228,17**; e

**-PER nº 13492.03151.261110.1.1.09-7648**, no valor de **R\$ 315.204,37**, que foi indeferido, com a justificativa de que se tratou de pedido em duplicidade.

Com relação ao primeiro PER acima citado, o sujeito passivo apresentou Manifestação de Inconformidade, que foi julgada improcedente, pelo fato do processo ter sido encaminhado à SAFIS, (antes da emissão do Despacho Decisório SAORT DRF/MACAPÁ nº 022/2009, de 28/04/2009, fls 576 a 582), que emitiu Relatório Fiscal que se encontra no processo nº 10235.720080/2008-89, fls 44 em diante, e mais especificamente na fls 62 e 63, diante dos documentos apresentados concluiu que o direito do contribuinte para aquele pedido era de R\$ 548.228,17.

Por fim, concluiu pela duplicidade de pedido:

Desse modo, de acordo com a legislação acima, tendo o Despacho Decisório SAORT DRF/MACAPÁ nº 022/2009, sido emitido na data de 28/04/2009, e o PER nº 13492.03151.261110.1.1.09-7648, chamado pelo contribuinte de complementar, datado de 26/11/2010, conclui-se que o segundo pedido foi feito em duplicidade, e assim, correto está o Despacho Decisório em julgamento.

Diante do panorama descrito, não vejo máculas na decisão recorrida, pois seguiu o silogismo determinado pela teoria geral do processo. Proporcionando a ampla defesa e o contraditório.

Forte nestas considerações, afasto a preliminar de nulidade.

### 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 13492.03151.261110.1.1.09-7648 e o de nº 19320.13944.311007.1.1.09-0938 não requisitavam o mesmo crédito. Ou seja, que um era o complemento do outro, identificando quais as origens dos respectivos créditos, e as devidas contabilizações.

Ocorre que ao destrinchar os autos, em especial, a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário, não constato uma única linha sobre a origem de cada crédito e tampouco documentos que lastreassem suas alegações. A interessada se restringiu a afirmar que não havia duplicidade nos pedidos.

Sabemos que 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 mentiras. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou mentirosas - 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 circulam.

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 Canelutti 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 o crédito requerido no PER nº 13492.03151.261110.1.1.09-7648, referente ao 3º trimestre de 2006, não estaria em duplicidade com o solicitado no PER nº 19320.13944.311007.1.1.09-0938.

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 do mesmo crédito no PER nº 13492.03151.261110.1.1.09-7648 e PER nº 19320.13944.311007.1.1.09-0938.

Por todos os fundamentos expostos, afasto a nulidade suscitada e, no mérito, nego provimento ao recurso.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida e negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator