



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10510.904288/2009-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-007.747 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente H. DANTAS COMÉRCIO NAVEGAÇÃO E INDÚSTRIAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2004

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.

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 Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Gerson Jose Morgado de Castro, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg 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*:

A interessada transmitiu o PERDCOMP eletrônico visando utilizar na compensação de débitos o DARF no valor total de R\$185.191,80, relativo a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fato gerador ocorrido em 31/03/2004, código de receita 5856.

A DRF/Aracaju emitiu Despacho Decisório eletrônico de fl.5 não homologando a compensação declarada, exigindo o valor de R\$226.753,44, e acréscimos moratórios, sob o argumento de que o pagamento fora integralmente utilizado na quitação de um ou mais débitos da contribuinte, não restando assim crédito disponível para a compensação.

Irresignada, a contribuinte apresenta Manifestação de Inconformidade alegando que:

- relativamente ao fato gerador de 31/03/2004, constatou em seus controles, inicialmente, um valor a recolher da contribuição no montante de R\$185.191,80, o qual fora integralmente lançado junto à Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, original, correspondente ao período;
- em análise posterior, verificando inconsistência na sistemática aplicada à apuração do tributo em referência, identificou o equívoco cometido, promoveu as devidas alterações, concluindo inexistir valor devido a pagar, de acordo com a apuração já ajustada, na forma do DACTON, apresentando em 29/10/2009, a DCTF retificadora;
- constituiu assim um crédito em seu favor no valor de R\$185.191,80, passível de compensação nos termos da legislação aplicável, esse, o indébito tributário utilizado pela manifestante para efeito de compensação com outros tributos mediante procedimento declaratório eletrônico;
- pelo teor do despacho decisório a compensação não foi homologada, eis que analisada com base nas informações maculadas pelo equívoco cometido pela manifestante no preenchimento da DCTF original;
- o crédito tributário compensado pode ser devidamente comprovado através de elementos já fornecidos pela manifestante, conforme DACTON apresentado;
- mero erro no preenchimento das obrigações acessórias não pode ser levado a efeito para constituição de crédito tributário, conforme preceitua o art.114, do Código Tributário Nacional - CTN;
- o processo administrativo tributário prima pela incansável busca da verdade material, devendo prevalecer o princípio da verdade material para validar a efetiva realização da compensação quando comprovada a existência e disponibilidade do crédito conforme se depreende das transcrições dos diversos doutrinadores e da jurisprudência do Conselho de Contribuintes.
- protesta por todos os meios de prova e pela produção de prova documental que apure a veracidade dos fatos narrados, inclusive a conversão do processo em diligência fiscal se for julgado necessário.

A 4ª Turma da DRJ em Salvador (BA) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 15-25.263, de 28 de outubro de 2010, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2004

Ementa: DCTF RETIFICADORA POSTERIOR À CIÊNCIA DE DESPACHO DECISÓRIO. NÃO ADMISSÃO.

Não cabe reparo a despacho decisório que não homologou a compensação declarada pelo contribuinte por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito estava integralmente alocado para a quitação de débito confessado.

COMPENSAÇÃO

O crédito usado em compensação tem que estar disponível na data da transmissão do PERDCOMP.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual reitera as razões postas na manifestação de inconformidade acerca do erro de preenchimento da DCTF, ressaltando que:

a) Não obstante o caráter formal apresentado pelo teor do artigo 16, III, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72, estabelecendo que os documentos comprobatórios devam ser apresentados

com a impugnação, os princípios da legalidade e da verdade real não permitem que o mero formalismo afaste o bom direito apurado por meios de diversas possibilidades de confronto de dados de posse da RFB e também pela análise de documentos apresentados em fase posterior à impugnação;

b) Uma vez entendido pela Autoridade Julgadora de 1ª instância pela insuficiência do conjunto probatório, sendo, para tanto, desconsiderada a DACON como elemento probatório, caberia, à luz do artigo 18, do Dec. 70.235/72, a realização de diligência fiscal, com o intuito de confirmar o direito creditório vindicado e comprovado pela Recorrente. Nessa esteira, é importante ressaltar que, havendo a devida comprovação do crédito fiscal em referência (como de fato há), não pode a Autoridade Fazendária desconsiderar tal direito, deixando de homologar a compensação realizada nos estritos ditames legais, e o cumprimento do artigo 74, da Lei n. 9.430/96;

c) Com base no princípio da verdade material, infere-se que a Administração Tributária, quando da aplicação de um juízo de valor em fase contenciosa da regular constituição do crédito tributário, **deve valer-se da realização de novos exames, mediante a conversão do julgamento em diligência fiscal**, sempre que entender ser necessária a adoção desse procedimento, tendo em vista a complexidade dos assuntos envolvidos, agindo sempre em busca da verdade dos fatos. Resume-se, portanto, que a glosa do crédito tributário objeto da Per/Dcomp sob exame decorre de mero erro de preenchimento da DCTF, existindo, de fato, crédito fiscal de Cofins passível de compensação, conforme se pode verificar pelos documentos e, ainda, através diligência fiscal já requerida pela ora Recorrente, quando se, uma vez julgados insuficientes os documentos já apresentados, terá a oportunidade de atestar todos os registros contábeis e extra contábeis do período, para constatação das bases de cálculo apresentadas pela Recorrente, a qual comporta o direito creditório vindicado.

Termina o recurso requerendo o seu conhecimento e acolhimento para que seja convertido o julgamento em diligência com vistas a apurar a verdade dos fatos. Alternativamente, que seja reformada a decisão de piso, no sentido de deferir *in totum* o pedido de restituição e homologar as compensações declaradas.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

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

Diligência

A interessada requer a conversão do julgamento em diligência para apuração do indébito alegado.

A propósito da produção de todos os meios de provas, inclusive realização de diligências e perícias, requerida ao final do recurso voluntário, registre-se que é princípio basilar do direito o que afirma que o ônus da prova dos fatos supostamente ocorridos incumbe a quem os alega.

No entanto, havendo "necessidade", pode a autoridade julgadora determinar, de ofício, ou a requerimento da impugnante, a realização de diligências, a teor do disposto no art. 18, *caput*, do Decreto 70.235/72.

Pois bem, se a diligência requerida pela contribuinte tem como finalidade a verificação da real ocorrência de um fato por ela alegado, tal diligência deverá ser tida como "necessária" se houver nos autos do processo indícios de que aquele fato realmente ocorreu. Em outras palavras, se houver nos autos algum indício de que o fato alegado pela interessada verdadeiramente ocorreu, deve a autoridade julgadora, a bem da verdade material, que preside o processo administrativo fiscal, determinar a realização da diligência requerida. Entretanto, não havendo indício de veracidade nas alegações da interessada, deve a autoridade indeferir o pedido de diligência, sob pena de tornar a fase de produção de provas um meio para protelação indefinida do processo fiscal.

No caso em questão, a interessada não apresentou nenhuma probabilidade de que suas alegações possam ser verdadeiras, de forma a ser necessária uma regressão na fase processual para a devida instrução.

Advirto que a questão da prova será tratada de forma mais profunda na análise de mérito. No momento essas breves considerações são apenas para negar o pedido de diligência.

Mérito

A instância *a quo*, utilizou como razão de decidir a falta de provas do direito creditório. Entendeu que a apresentação do DARF, das DCTF original e retificadora e do DACON, não comprovam o direito creditório do sujeito passivo.

O recorrente, tanto na manifestação e inconformidade como no recurso voluntário, manteve sua linha de defesa, ao afirmar que houve equívoco no preenchimento da DCTF e o DARF recolhido não era devido. Insiste em asseverar que os documentos acostados (DARF, DCTF original e retificadora e DACON) seriam suficientes para comprovar o indébito tributário.

Delimitada a lide, passo à análise.

Nos casos de procedimentos referentes a despacho eletrônico de pedido de restituição, onde o sujeito passivo não é intimado pela unidade preparadora para prestar informações jurídicas acerca do crédito requisitado, o primeiro momento que ele tem para se pronunciar sobre questões de direito é na manifestação de inconformidade. Porém, nem todo patrono é operador do direito ou está familiarizado com a instrução probatória, podendo deixar de providenciar documentos relevantes, pelo simples fato de desconhecer sua importância. Por esse motivo, se o sujeito passivo não se manteve inerte, buscando sempre participar da instrução probatória, não vejo motivos para negar a apreciação de documentos acostados aos autos no momento da interposição do recurso voluntário. Trata-se de processo de restituição em que o contribuinte teve seu pedido de indébito negado por despacho decisório eletrônico, sob o fundamento de que o crédito financeiro alegado como pagamento indevido foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

Regressando aos autos, alega a recorrente que utilizou créditos de Cofins, oriundos de recolhimentos indevidos, referente à competência março de 2004. Afirma que houve um erro no preenchimento da DCTF e que o real valor devido era inferior ao valor recolhido. Acontece que em nenhum momento processual, seja na manifestação de inconformidade ou no recurso voluntário, a recorrente apresentou os motivos da apuração equivocada que a levou ao

recolhimento a maior. Os documentos acostados aos autos – DARF, DCTF e DACON - por si só, não comprovam o real valor do tributo sob exame. Seria necessário que o contribuinte trouxesse aos autos folhas do diário empresarial, revestidas das formalidades extrínsecas e intrínsecas, ou balancetes diários ou folhas do razão, para comprovar o alegado nos recursos por ele apresentados.

Ainda que fosse procedente a retificação da DCTF apresentada originalmente faz-se necessário comprovar, por meio dos livros empresariais e fiscais, o erro em que incorreu o sujeito passivo, devendo-se anexar aos autos, além disso, as faturas, notas fiscais e cópias autenticadas dos livros empresariais que comprovem o suposto equívoco cometido na escrituração da base de cálculo.

A simples anexação aos autos de DARF, DCTF apresentando o valor informado de forma equivocada – segundo o contribuinte – e DACON não tem o condão, pelas razões já apontadas, de demonstrar cabalmente o erro da primeira DCTF que já fora registrada e processada pelos sistemas informatizados de controle fiscal da RFB.

Diante desse quadro, me sinto obrigado a tecer poucas e breves linhas acerca da operacionalização para a identificação de pagamentos indevido ou maior que o devido.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a ideia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi trasladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. O Novo Código Civil, em seu artigo 876, estabelece a obrigação de restituir a “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido”, para fins de evitar um enriquecimento sem causa.

Posta assim a questão é de se dizer que para fazer jus à repetição do indébito, necessário se faz a ocorrência de um pagamento indevido ou a maior que o devido, caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Desta forma, não havendo tais condições, não há direito líquido e certo a restituição.

Neste momento, surge a necessidade de verificar a ocorrência de um recolhimento indevido ou maior que o devido. A solução para esta questão encontra-se no confronto entre o valor recolhido e o valor que deveria ter sido recolhido.

A comprovação do valor recolhido se faz por meio do comprovante de recolhimento – DARF. Já a apuração do valor devido está condicionada à análise da base de cálculo combinada com a alíquota a ser aplicada. Quanto à alíquota, não temos problemas, pois está determinada em lei e não precisa ser objeto de prova. Todavia, a base de cálculo deve ser comprovada pela escrituração nos livros fiscais. Neste sentido, determina o art. 923, do RIR/99, “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados com documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

O art. 226 do Código Civil ratifica o entendimento quando define que os livros e fichas dos empresários provam contra as pessoas a que pertencem e, em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. Em suma, os livros legalizados, escriturados em forma mercantil, sem emendas ou rasuras, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena a favor ou contra os seus proprietários.

Descendo ao caso concreto, é inconteste que foram recolhidos pelo recorrente valores a título da Cofins do período em discussão.

No que se refere à base de cálculo, após analisar os autos, constato não foram apresentados os livros fiscais e as documentações que suportassem os lançamentos contábeis, deixando lacunas intransponíveis para a apreciação do pedido.

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

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 desses 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.

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 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 falsas - 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.

O risco de errar ao presumir dimensiona-se na razão inversa à do grau de probabilidade de que a relação entre a ocorrência de um fato e a de outro se mantenha sempre. Quanto maior a probabilidade, menor o risco; menor a probabilidade, maior o risco a assumir.

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

É verossímil 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.

Voltando ao nosso caso, a recorrente alega que a verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio. Ela não deixa de ter razão, desde que a verdade material venha acompanhada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais. Portanto, fica imperativo a apresentação destes livros para uma eficiente apreciação do pedido de restituição.

Neste contexto, a falta de apresentação de seus livros fiscais, documentos primordiais para apuração da base de cálculo da exação, trouxe grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração do valor devido e, por consequência, a determinação de um eventual indébito tributário. Portanto, não restou caracterizado nos autos o direito líquido e certo que ensejaria o acatamento do pedido do recorrente.

Ex positis, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho