



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº	10830.901178/2008-16
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-012.273 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	22 de novembro de 2021
Recorrente	COMPANHIA PIRATININGA DE FORÇA E LUZ
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/01/2004

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 maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência. Vencido o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho. Designado Raphael Madeira Abad para redigir voto vencedor. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, 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*:

“Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) com aproveitamento de suposto pagamento a maior.

A Delegacia da Receita Federal de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico não homologando a compensação, tendo em vista que o pagamento apontado como origem do direito creditório teria sido integralmente utilizado na quitação de débito do contribuinte, confessado em DCTF.

Cientificada do despacho decisório em 29/07/2008, em 28/08/2008, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 2/12 (referência à numeração do processo digitalizado) na qual sustenta a legitimidade do direito creditório aproveitado.

Nesse sentido, alega que:

Após ter realizado o pagamento de Cofins da competência de dezembro de 2003 em 15/01/2004, a impugnante efetuou o reprocessamento da sua base de cálculo e, consequentemente, alterou o valor que deveria ser recolhido ao erário.

O motivo pelo qual houve a necessidade do recálculo da contribuição foi a alteração nos valores de receita denominada “energia livre” produzida e disponibilizada ao mercado consumidor pelos produtores independentes e autoprodutores.

Dante disso, em janeiro de 2004 foi ratificado o montante homologado relativo à receita de “energia livre”, por meio da republicação no Diário Oficial da União de 16/01/2004 da Resolução Normativa nº 1 da ANEEL, por ter sido publicado com incorreções.

Isto posto, com base na republicação da Resolução Normativa nº 1 do Diário Oficial, a impugnante teve seu montante de receita de “energia livre” alterado pela ANEEL, fato esse ocorrido posteriormente ao recolhimento supramencionado, em 15/01/2004.

Em decorrência, a impugnante promoveu o reprocessamento das bases de cálculo de PIS, fato que gerou um pagamento a maior (crédito) no valor original de R\$ 1.608.823,48, competência dezembro/2003, o qual foi atualizado e utilizado no PER/DCOMP (...)

Ocorre que, àquela época por um lapso da impugnante, esta não promoveu a devida retificação da DCTF de 4º trimestre de 2003, fato que prejudicou que a D. Autoridade vislumbrasse o direito creditório (...)

No entanto, tais retificações foram promovidas em agosto/2008, sendo que não há como prosperar a pretensão da D. Autoridade de efetuar o lançamento do crédito tributário em questão, devido a simples erro de preenchimento de obrigação acessória.

(...)

Requer, ao fim, o reconhecimento do seu direito de crédito e postula subsidiariamente que a taxa Selic não seja computada, por ilegítima, sobre os débitos considerados como indevidamente compensados.”

A 3^a Turma da DRJ em Campinas julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 05-38.818, de 03 de setembro de 2012, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 15/01/2004

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO CONFESSADO.

Correto o 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 débitos confessados.

A alegação de erro no preenchimento do documento de confissão de dívida deve ser acompanhada de provas que atestem a declaração a maior de tributo a pagar, justificando a alteração dos valores registrados em DCTF. Sem a comprovação da liquidez e certeza quanto ao direito de crédito não se homologa a compensação declarada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

- a) Que a entrega da DCTF retificadora, mesmo após o despacho decisório, deveria ter sido considerada;
- b) Que a DRJ deveria ter levado em conta a DIPJ 2004, já que refletia a correta apuração, fato que ensejaria a solicitação de diligências;
- c) Apresenta na peça recursal a memória de cálculo e o balanço contábil para demonstrar o indébito tributário;
- d) A aplicação do princípio da verdade material.

Ao final pede a reforma do acórdão recorrido ou sua nulidade, para que se faça a reanálise da DCOMP com base nas informações constantes da DCTF retificadora e da DIPJ.

É o breve relatório.

Voto Vencido

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.

Meu voto foi no sentido de converter o julgamento em diligência. Contudo, a maioria do colegiado entendeu desnecessária a conversão.

Ultrapassada a questão da diligência, passo à análise do mérito.

A recorrente alega que as informações constantes na DCTF retificadora, ainda que entregue posteriormente à ciência do Despacho Decisório, deveriam ter sido consideradas, em razão de que a RFB já dispunha de demonstração da apuração mediante a DIPJ/2004 e que, sendo o tratamento eletrônico, este documento deveria ter sido considerado.

Apresentou em sede de recurso voluntário memória de cálculo da apuração do PIS/Pasep e o balanço contábil.

O Colegiado entendeu 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 Cornelutti:

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 inverteceu, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mendazes. As legações, sim, é que podes ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

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 relembrar 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 Cornelutti 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.

Após uma breve digressão, retornando aos autos, estamos diante de um pedido de restituição. Sendo assim, para verificar a existência de provas de um recolhimento indevido ou maior que o devido, é imprescindível entender a operacionalização da análise de um indébito tributário.

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 transladado 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.

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.

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.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário..

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Voto Vencedor

Em que pese as sempre brilhantes razões arroladas pelo ilustre Relator, que entendeu pela realização de diligência com o objetivo de que fossem demonstrados os fatos tratados no Recurso Voluntário, peço vênia para divergir desta exegese.

Isto porque quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade a Recorrente afirmou que o crédito teria decorrido de reprocessamento de base de cálculo em decorrência de alterações de valores de homologações da receita “energia livre”.

Todavia como apontado pela DRJ na decisão objeto do presente Recurso Voluntário, seria indispensável que a Contribuinte tivesse apresentado os registros contábeis capazes a evidenciar a apuração da base de cálculo, especialmente que demonstrassem a inclusão do valor retificado na base de cálculo e como a nova base de cálculo teria redundado em pagamento a maior.

Este colegiado, com fulcro no Dec. 70.235/72, especialmente no seu artigo 16, e no Código de Processo Civil, subsidiariamente, possui entendimento de que nos processos por meio do qual o contribuinte pleiteia o exercício de direitos, o ônus dele (que alega o direito ao crédito) produzir as provas de sua liquidez e certeza, salvo nas hipóteses excepcionais igualmente dispostas em lei, sendo também ônus de quem alega provar que o seu caso se subsume a uma das exceções.

No caso concreto, como bem pontuado pela DRJ em seu Acórdão ora atacado, a liquidez e certeza do crédito não foram provadas quando da manifestação de inconformidade.

Por estes motivos, entendo que não existe autorização legal para que o processo seja convertido em diligência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad. Redator designado.