



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10850.901365/2012-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-009.606 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2020
Recorrente PARA AUTOMOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2000 a 30/11/2000

Ementa:

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 Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, 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-se de Declaração de Compensação, com base em suposto crédito de PIS oriundo de pagamento indevido ou a maior.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico não homologando a compensação, fundamentando:

A análise do direito creditório está limitada ao valor do “crédito original na data de transmissão” informado no PER/DCOMP, correspondendo a R\$ 190,44.

No curso da análise do direito creditório, foram detectadas inconsistências, objeto de termo de intimação, não saneadas pelo sujeito passivo. Dessa forma, de acordo com as informações prestadas no documento acima identificado, não foi confirmada a

existência do crédito pleiteado, pois o DARF a seguir discriminado no PER/DCOMP, não foi localizado nos sistemas da Receita Federal.

[...]

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Cientificada desse Despacho, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, na qual requer, inicialmente, a reunião de diversos processos administrativos de que é parte, que tratam da mesma matéria, e, portanto, devem ser julgados em conjunto em observância dos princípios da economia processual e celeridade.

No mérito, alega, em síntese, nunca ter sido intimada a prestar qualquer esclarecimento sobre a higidez de seu direito creditório, pelo que a decisão em tela não analisou concretamente o mérito de seu pedido, em desrespeito às disposições legais pertinentes, devendo ser reformada.

Alega ainda, em síntese e fundamentalmente, que tem direito aos valores pagos indevidamente em relação à contribuição em tela, que fora calculada sobre receitas estranhas ao conceito de faturamento, conforme documentos que anexa, diante da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, declarada pelo Supremo Tribunal Federal, e já reconhecida pela jurisprudência administrativa.

Ao final, requer ainda o direito de produção de provas, por meio de perícia, diligência e juntada de documentos.

A 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 14-45.375, de 07 de outubro de 2013, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2000 a 30/11/2000

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO. DARF NÃO LOCALIZADO.

Válida a decisão que não homologou declaração de compensação por inexistência de direito creditório sob o fundamento de que o documento de arrecadação informado pela contribuinte como origem do crédito não foi localizado nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

Não comprovado nos autos a existência do Darf informado na declaração de compensação, não há que se falar em crédito líquido e certo passível de restituição ou compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, onde repôs os argumentos de mérito apresentados na manifestação de inconformidade, inovando apenas quanto a não localização do DARF discriminado no PER/DCOMP nos sistemas da Receita Federal.

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.

MÉRITO

A recorrente apresenta como questão de mérito a existência de indébito tributário formado em virtude da inclusão de receitas na base de cálculo do PIS e da Cofins que não se perfazem ao conceito de faturamento.

Ledo engano, pois a *ratio decidendi* da decisão vergastada é a inexistência nos sistemas da RFB do DARF discriminado no PER/DCOMP.

Portanto, a questão que a ser decidida diz respeito à existência nos autos do recolhimento apontado no PER/DCOMP pelo recorrente.

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

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, 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.

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.

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 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”.

Descendo ao caso concreto, o motivo do indeferimento do pedido de repetição do indébito foi que o comprovante de recolhimento informado PER/DCOMP não teria sido encontrado nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Na manifestação de inconformidade, a recorrente não teceu uma única linha sobre a inexistência do DARF informado no PER/DCOMP. Focou seu recurso na questão da inclusão na base de cálculo das contribuições de receitas diversas do conceito de faturamento.

Já no recurso voluntário, dedicou um capítulo à questão, que abaixo transcrevo, *verbis*:

Ademais, o fundamento utilizado pelo acórdão para manter o despacho decisório recorrido, foi no sentido de que o comprovante do direito creditório (DARF) não havia sido encontrado, fato este que justificaria a não homologação da compensação requerida.

Entretanto, cumpre à recorrente esclarecer o motivo pelo qual a fiscalização não conseguiu localizar o respectivo comprovante de pagamento, o qual ora se anexa.

Tal ocorrência deu-se pelo fato de que a recorrente cometera erro totalmente escusável ao preencher a guia DARF correspondente ao crédito indicado no pedido de restituição da contribuição para o programa de integração social (PIS) recolhida indevidamente.

Ocorre que, mencionado equívoco consiste no fato de que, a recorrente, ao preencher a guia DARF indicada no pedido de restituição, no campo destinado à indicação do período de apuração, ao invés de informar a sua efetiva data de ocorrência, qual seja, 30.11.2000, tal como constou na "ficha DARF" que instruiu o pedido de restituição em referência, fez constar, equivocadamente, a data correspondente à data do vencimento do tributo, qual seja 15.12.2000.

Tal descompasso de informações, certamente, foi o motivo pelo qual a fiscalização não logrou localizar o DARF indicado no pedido de restituição. Entretanto, muito embora a recorrente tenha se equivocado ao preencher a mencionada guia DARF, tal fato não prejudica seu direito creditório.

Isso se deve ao fato de que, o crédito a que faz jus a recorrente decorre de recolhimento indevido de tributo, cuja restituição lhe é garantida pelo artigo 165, Código Tributário Nacional, e demais disposições aplicáveis. Dessa maneira, eventual inconsistência entre os dados informados no pedido de restituição e na correspondente guia DARF, comprobatória do recolhimento indevido, não tem o condão de, *per si*, afastar o direito ao qual a recorrente faz jus.

Ademais, como é cediço, a relação entre a fiscalização e os contribuintes deve se pautar pelo princípio da verdade material, corolário do princípio da legalidade. Ora se é direito constitucionalmente garantido não ser compelido a suportar carga tributária além daquela prevista em lei, um mero equívoco na formalização da competente guia DARF não pode impedir a requerente de reaver o valor a que legitimamente faz jus, uma vez que este diz respeito a recolhimento realizado em desconformidade com a ordem jurídico-tributária vigente.

Não obstante ter mencionado que anexara o DARF ao processo, ocorre que não há vestígio do DARF, nem de um eventual REDARF, que comprovariam o recolhimento indicado no pedido de restituição.

Conforme já mencionado, a prova que houve recolhimento no período indicado no pedido de restituição se faz por intermédio do DARF, no caso do REDARF. Isto porque, se houve erro no preenchimento do DARF, a interessada deveria ter efetuado um REDARF e aduzido cópia dos documentos ao processo. Contudo não foi isso que aconteceu. O que temos como fato é que não existe registro do valor recolhido no dia 15/12/2000, no valor de R\$ 5.767,03, no código de receita 8109, referente ao PA 30/11/2000, para o CNPJ da recorrente.

Em derradeiro, 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 as cópias do DARF e do REDARF são documentos imprescindíveis para comprovação do recolhimento discriminado no PER/DCOMP.

Neste contexto, a falta de apresentação de provas das suas alegações, trouxe grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração de um eventual indébito tributário. Portanto, não restou caracterizado nos autos o direito líquido e certo que ensejaria o acatamento do pedido da recorrente.

Diante desses fatos, não vejo como reformar a decisão recorrida, uma vez que a interessada não demonstrou a existência do indébito tributário.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho