



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10850.904935/2009-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3003-000.285 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de 16 de maio de 2019
Matéria PER/DCOMP
Recorrente ZAIA TARRAF EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

DCOMP NÃO HOMOLOGADA. ERRO DE PREENCHIMENTO DA DCTF.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Marcos Antônio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Vinícius Guimarães, Márcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade em razão de PER/DCOMP transmitida por valor supostamente recolhidos a maior a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS no PA 01/04/2005 à 30/03/2005.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela DRJ de Recife (DRJ/REC):

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta aos 17/07/2009 em face do Despacho Decisório, proferido eletronicamente pela Unidade de Origem, do qual a contribuinte tomou ciência aos 26/06/2009, que não homologou a compensação objeto da Declaração de Compensação DCOMP tratada nos correntes autos, na qual foi indicado o valor de R\$ 1.456,95, como crédito originário inicial a ser compensado, atinente a suposto pagamento a maior da COFINS, que foi realizado no montante original de R\$ 10.294,80 em relação ao período de apuração de abril de 2005.

2. A compensação foi não homologada porque detectado que o citado pagamento fora totalmente aproveitado para quitação do débito da COFINS devido pela interessada em relação ao mês de abril de 2005, não restando saldo para a compensação.

3. No recurso interposto, a defendente diz que apresentou, inicialmente, DCTF com equívoco no valor do débito informado nesta declaração, tendo, contudo, sanado o lapso na DCTF retificadora enviada aos 02/07/2009, na qual foi reduzido para R\$ 9.243,66 o débito da COFINS correspondente ao período de apuração aqui analisado.

4. Ao final, requereu o reconhecimento da exatidão do valor informado na DCTF, e, conseqüentemente, a admissão do crédito de R\$ 1.456,95 objeto da compensação, tendo, ainda, postulado provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de documentos que se fizerem necessários.

A 2ª Turma da DRJ de Recife entendeu por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, pela ementa que transcrevo:

TRIBUTO. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. RESTITUIÇÃO. RECONHECIMENTO. REQUISITOS.

O reconhecimento do direito à restituição exige a comprovação da realização de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBANTE.

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição.

INDÉBITO. NÃO RECONHECIMENTO. COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O não reconhecimento do indébito implica a não homologação da compensação em que ele foi utilizado e a consequente cobrança do débito indevidamente compensado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a” a “c”, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, as provas do direito creditório devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

Inconformada com acórdão proferido pela instância de piso, interpôs Recurso Voluntário a este Conselho alegando as razões já apostas na manifestação de inconformidade, além de alegar que a retificação da DCTF se deu antes da prolação do acórdão de manifestação de inconformidade, e que pelo princípio da Verdade Material dever-se-á admitir a juntada de documentos probatórios em Recurso Voluntário.

Ao fim pede que seja o Recurso conhecido e provido para que seja homologado o crédito declarado em Dcomp.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DO PROCESSO APENSO

De início, ressalto que os presentes autos estão apensos ao PAF de n. 10850.906127/2009-23, que trata de outra declaração de compensação com referência ao mesmo crédito. Por tratar-se de objetos idênticos, uso para ambos as mesmas razões de decidir.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA

Alega a Recorrente que utilizou créditos de COFINS, oriundo de pagamentos indevidos que resultaram em sobra de valores, referente ao período de apuração 30/04/2005. A Autoridade Fiscal afirma que os créditos utilizados na compensação pretendida pela Recorrente já havia extinguido outro débito tributário, não restando saldo para utilização.

Duas, portanto, são as questões a serem enfrentadas: a quem cabe o ônus da prova em processos administrativos cujo objeto é pedido de restituição; se existem provas suficientes ou no mínimo que dêem verossimilhança às alegações da Recorrente.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação/manifestação de inconformidade. 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, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à 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.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Ao se falar em provas no processo administrativo tributário, o julgador deve ater-se, quando houver expressa prescrição legal, a admitir somente os meios que a Lei estabelece como aptos a revelar o fato jurídico tributário. Entretanto, na ausência de prescrição normativa vinculante, o julgador usa da interpretação pautada na boa técnica jurídica e na sistemática existente, tanto nos autos quanto em todo o sistema tributário.

Segundo Maria Rita Ferragut, “o evento, por se esgotar no tempo e por deter natureza diversa da única forma possível de transmissão do conhecimento, que é a linguagem, é inatingível, inapreensível. Consequência inarredável dessa premissa é que as provas não são os eventos, mas articulações linguísticas sobre a realidade.” (p. 192).

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.

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 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 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 idéias 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.

Conclui-se 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.

Regressando aos autos, A Recorrente não apresentou cópia da DCTF original, cópia da DCTF retificadora e da declaração de compensação (DCOMP). Tanto no Despacho Decisório quanto no Acórdão de Manifestação de Inconformidade foi identificado que o crédito que estava sendo utilizado na compensação por ele pretendida já havia sido aproveitado na extinção de outro tributo. Cabia ao contribuinte demonstrar que essa afirmativa não refletia a realidade. Não obstante, sua atitude foi de fazer alegações gerais, sem demonstrar as questões de direito que embasavam seu indébito. Também não se preocupou em participar da instrução processual, pois não apresentou nenhum documento probatório.

Por fim, somente em Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou folhas do livro Diário com o requerimento para que os documentos fossem conhecidos, mesmo que juntados após o momento processual de sua juntada.

Antes de adentrar na análise do efeito probatório dos documentos juntados aos autos, por tratar-se de despacho decisório proferido eletronicamente, invoco o

entendimento desta Corte, que transcrevo em trecho do voto 1ª Turma da CSRF, esboçado no acórdão de n. 9101-003.927, de relatoria do eminente Conselheiro André Mendes de Moura:

entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação. - Grifos no original.

Por mais que seja afastada a preclusão administrativa descrita nos artigos 15 e 16 do Decreto 70.235/1972, ainda assim não é possível a comprovação, pelo menos indiciária, da existência do crédito pleiteado.

Para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que a recorrente apresente declarações retificadoras, mas apresentar demonstrativo de apuração das contribuições sociais contrastando o cálculo original com o retificado.

Pela análise das folhas do livro Diário que acompanha o Recurso Voluntário não é possível identificar a demonstração do suposto pagamento indevido alegado em DCOMP. A ausência de evidência probatória conduz para a manutenção da decisão recorrida. Concluo nesta análise que não há nos autos provas que demonstrem a natureza e extensão de eventuais créditos que possam ser objeto de Declaração de Compensação.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito negar-lhe provimento.

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

(assinado digitalmente)