



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10855.900800/2008-91  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.906 – 1ª Turma  
**Sessão de** 8 de novembro de 2018  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** CAMF ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2000

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE.

A falta de comprovação de divergência jurisprudencial inviabiliza o processamento do recurso especial. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção. Além disso, a caracterização da divergência jurisprudencial se dá quando o entendimento do caso paradigma pode ser transposto para o recorrido, produzindo o resultado pretendido pelo recorrente, mas isso não ocorre aqui. No caso sob exame, a impossibilidade da caracterização de divergência não decorre apenas das diferenças entre os conjuntos probatórios dos casos cotejados, ou do fato de o julgador ter o direito de formar livremente a sua convicção ao apreciar as provas. Essa impossibilidade também decorre do fato de que a imputação de ônus probatório com suas respectivas consequências simplesmente não poderia ser transposta de um caso para o outro. Não se pode pretender validar um PER/DCOMP tomando como referência o ônus probatório que foi imputado à Fiscalização num caso em que houve lançamento de ofício (auto de infração).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto à negativa de reconhecimento de direito creditório reivindicado em Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1102-000.942, de 08/10/2013, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, negou provimento a recurso voluntário apresentado na fase anterior do processo, mantendo a negativa em relação ao PER/DCOMP.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 1998

**LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE. EMPREITADA.**

Somente pode ser aplicado o percentual sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal de 8% (oito por cento), no caso de empreitada comprovadamente em que há emprego de materiais, em qualquer quantidade e de mão de obra.

**PER/DCOMP. ÔNUS DA PROVA.**

Cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1998

**DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.**

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os seguintes argumentos:

- a controvérsia existente no processo gira em torno da comprovação ou não de que as receitas da Recorrente sejam provenientes da prestação de serviços na construção civil com emprego de materiais, para fim de determinar o coeficiente aplicável para apuração do lucro presumido (se 8% ou 32%);

- o acórdão recorrido entendeu que a Recorrente não comprovou as atividades sujeitas ao coeficiente de 8%, ou seja, a prestação de serviços de construção civil com emprego de materiais;

- ocorre que os contratos de prestação de serviços comprovam claramente as atividades desenvolvidas pela Recorrente, assim como os materiais empregados nas obras, na medida em que são contratos firmados com a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo, onde consta expressamente os serviços a serem realizados, com emprego de materiais;

- por esta razão, restou caracterizada divergência com a decisão proferida pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no processo 10245.000927/00-77, assim ementado:

*Acórdão nº 101-95.517*

*LUCRO PRESUMIDO e LUCRO ARBITRADO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE - COEFICIENTES APLICÁVEIS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL - O auto de infração deve estar acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Tendo a fiscalização acusado a empresa de utilizar coeficientes inadequados, competia a ela provar que suas receitas não se originam de empreitada com fornecimento de materiais. Recurso provido.*

- assim, considerando a divergência processual e que os contratos e as notas fiscais constituem prova hábil à comprovação do crédito da Recorrente, requer seja dado provimento ao recurso, para anular o acórdão recorrido e homologar a compensação realizada.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 25/05/2015, deu seguimento ao recurso especial, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

I - Matéria objeto do recurso especial

No recurso discutem-se os meios de comprovação da prestação de serviços com fornecimento de materiais a ensejar a aplicação da alíquota de 8% para a determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal.

A contribuinte insurge-se contra a decisão que manteve o indeferimento de parte dos pedidos de compensação por entender que, sendo diversas as atividades da contribuinte, os contratos por ela firmados podem abrigar uma ou mesmo mais de uma atividade, sendo necessária a apresentação de toda a documentação contábil e fiscal cabível para apurar a base de cálculo do IRPJ para que haja o reconhecimento do direito creditório.

A recorrente entende que contratos e notas fiscais constituem prova hábil para a comprovação de seu direito creditório.

[...]

### III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

[...]

Na decisão combatida julgou-se necessária, para a obtenção do direito creditório, a apresentação de todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como, os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal, de forma a comprovar, de maneira inequívoca, a liquidez e a certeza do valor pleiteado em compensação.

No paradigma, foi decidido que ordens de serviço de terceiros referente à contratação de construção com fornecimento de materiais, notas fiscais de aquisição de materiais e documentos fornecidos por terceiros declarando que as obras executadas compreenderam fornecimento de mão-de-obra são suficientes para apurar o direito da contribuinte, não se tendo exigida a escrituração contábil e fiscal da recorrente.

Assim, constato que foi comprovada a divergência argüida, uma vez que ante a mesma situação fática, os julgados confrontados obtiveram decisões diversas no sentido de comprovar o direito creditório dos sujeitos passivos, no que se refere à apuração da base de cálculo do lucro presumido à alíquota de 8%.

Em 02/06/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 10/06/2015, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

#### DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE.

- o Despacho nº 1101 – 1ª Câmara reconheceu como comprovada a caracterização da divergência jurisprudencial;

- todavia, o recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório;

- a princípio, cabe estabelecer em quais bases foi proferida a decisão recorrida: [...];

- a decisão recorrida, deixa claro, portanto, que o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório consistente em demonstrar o seu direito creditório. Isto é, não comprovou que houve erro ou pagamento a maior hábil a gerar o indébito alegado;

- portanto, o Recurso Especial não deve ser conhecido, vez que este instrumento não pode ser utilizado para a rediscussão do conjunto fático-probatório;

#### DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DA RECORRENTE.

- na remota hipótese de não ser aceito o entendimento acima, passa-se a demonstrar que o Recurso Especial também não merece provimento;

- a Fazenda Nacional adota como razões a elucidativa fundamentação apresentada no acórdão recorrido: [...];

- ademais, convém destacar que a regra acerca da distribuição do ônus da prova no ordenamento jurídico pátrio encontra previsão no art. 333 do Código de Processo Civil, verbis: [...];

- a norma extraída deste dispositivo determina que o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito incumbe ao autor. Aplicada ao contexto da compensação tributária, tem-se que compete ao contribuinte produzir a prova da certeza e liquidez do crédito que alega ter perante o Fisco;

- o ônus da prova que incumbe ao ente tributante consiste em, uma vez provado o fato constitutivo (crédito) pelo contribuinte, provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele;

- com a devida vênia, não procede o entendimento de que cabe à autoridade fiscal a demonstração da inexistência dos elementos informados pelo contribuinte para a formação do crédito;

- trata-se de inadmissível inversão do ônus da prova, a qual não tem previsão legal. É imperioso destacar que qualquer exceção à regra geral deve constar de texto de lei, como, por exemplo, existe no Direito do Consumidor, descabendo que o faça a autoridade julgadora com base em juízo de equidade;

- na compensação, cabe ao contribuinte provar a existência do crédito líquido e certo declarado. Se não se desincumbiu do ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, não há que se exigir da autoridade fiscal a demonstração de qualquer elemento contrário à alegação do crédito;

- cumpre frisar, por oportuno, que o entendimento adotado no acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência do CARF. Confira-se: [...];

#### DO PEDIDO.

- ante todo o exposto, pugna a Fazenda Nacional para que seja negado conhecimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte;

- caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo*.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo traz controvérsia sobre negativa de compensação (PER/DCOMP), em razão do não reconhecimento do direito creditório reivindicado pela contribuinte.

Esse direito creditório seria originário de pagamento indevido ou a maior de imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), código de receita: 2089, no valor de R\$ 498,10, relativo ao segundo trimestre de 2000.

A contribuinte alega que aplicou indevidamente o coeficiente de 32% para presunção do lucro, enquanto que, por atuar no ramo de construção civil por empreitada, com fornecimento de material próprio, e por força da Solução de Consulta SRRF/8a RF/DISIT nº 52, proferida no processo administrativo nº 10855.000267/2003-51, o coeficiente correto seria de 8%.

Tanto a decisão de primeira instância administrativa, quanto a de segunda instância (acórdão ora recorrido), indeferiram o pleito com o entendimento de que a contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar o alegado direito creditório.

Com seu recurso especial, a contribuinte busca a homologação da compensação realizada.

E em sede de contrarrazões, a PGFN suscita inicialmente uma preliminar de não conhecimento do recurso, alegando que a decisão recorrida deixa claro que a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório consistente em demonstrar o seu direito creditório, e que o recurso especial não deve ser conhecido, uma vez que não pode ser utilizado para a rediscussão do conjunto fático-probatório.

Realmente, não há condições para se conhecer do recurso especial.

Reproduzo a seguir várias passagens do acórdão recorrido que ilustram a motivação para a negativa em relação ao PER/DCOMP:

Acórdão nº 1102-000.942

[...]

Relatório

Em síntese, o valor do indébito com o qual a contribuinte declarou a compensação, objeto deste processo, seria originário de pagamento

indevido ou a maior de imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), código de receita: 2089, no valor de R\$ 498,10, relativo ao segundo trimestre de 2000. Ainda, a contribuinte apresentou DCTF, em 14/08/2000, declarando IRPJ (código de receita: 2089), relativo ao 2º trimestre de 2000, no valor de R\$ 6.666,51, ou seja, no mesmo montante dos valores recolhidos, mediante DARF, em 31/07/2000, quais sejam: R\$ 664,13, R\$ 3.216,81 e R\$ 2.785,57.

Por sua vez, a contribuinte alega que o indébito informado na PER/Dcomp de nº 17670.03984.150104.1.3.040500 decorreu do fato de ter tratado a totalidade de suas receitas como receitas advindas de prestação exclusiva de serviços, sobre as quais foi aplicado o coeficiente de presunção de lucro de 32%.

Pauta a contribuinte que atua no ramo de construção civil por empreitada, com fornecimento de material próprio, e por força da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 52, proferida no processo administrativo nº 10855.000267/2003-51, a essas receitas deveriam ser aplicadas o coeficiente de presunção de lucro de 8%. Com base nisto, sustenta ter efetuado recolhimento a maior que o devido, no 2º. trimestre de 2000, apresentando, em virtude disso, a PER/Dcomp de fls. 01/02, objeto do despacho decisório de fl. 03.

Ainda, alega a delegacia de julgamento que há na DCTF declaração da existência de débito de IRPJ, código de receita: 2089, do 2º trimestre de 2000, no valor de R\$ 6.666,51, não sendo suficiente para desnaturá-la a simples alegação em contrário, pois aquele documento goza do efeito de confissão legal de dívida (Decreto-lei nº 2.124, de 1984, artigo 5º, § 1º). Se há contradição e desejando a recorrente fazer valer montante diverso daquele regularmente declarado incumbia-lhe apresentar provas que permitissem albergar sua tese de pagamento indevido ou a maior.

Em fls. 60-64, verificam-se as razões do recurso da contribuinte. Inicialmente, apresenta esta o Objeto Social de sua empresa(fl. 17):

[...]

Junta a Recorrente aos autos contrato de execução de obras bem como notas de fiscais de sua emissão e notas de compra de mercadorias / matérias primas que serão utilizadas em trabalhos de sua empresa, sem qualquer alusão a qual obra ou atividade que vem desenvolvendo, sempre recebidos em seu endereço.

Afirma a Recorrente que deixou de retificar o valor do débito de IRPJ declarado na DCTF e na DIPJ, de modo que o sistema não constatou o pagamento a maior do imposto, gerando a não homologação da compensação por ausência de crédito. Transcreve esta o fundamento da não homologação da compensação: [...];

Alega a Recorrente que, embora se esforçasse, a delegacia de julgamento também entendeu que o crédito não foi devidamente comprovado, sendo imprescindível a apresentação de toda a documentação fiscal do trimestre para apuração da base de cálculo do IRPJ.

Ainda, a Recorrente alega que, para atender a exigência do órgão recorrido, esta anexou ao presente recurso, todas as notas fiscais emitidas

no trimestre, os contratos dos demais meses que compõem o trimestre e que não haviam sido juntados, as notas fiscais dos materiais empregados nas obras e a cópia do Livro Diário correspondente ao trimestre.

Em 14/06/2010 a Recorrente foi cientificada do Acórdão proferido pela autoridade fiscal (fls. 222) e apresentou o Recurso Voluntário (fls. 227-231) reiterando os termos da defesa exordial.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

[...]

A Recorrente alega que está amparada pela Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 52, de 07.03.2005 formalizada no processo nº10855.000267/2003-51.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) manifestou-se sobre a prestação de serviço em geral, quando a pessoa jurídica executar obras de construção civil com emprego de material, alegada pela recorrente em quatro contratos e três cartas-contrato de execução de obras e/ou serviços de engenharia firmados com a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo SABESP.

Nesse sentido, referida Solução de Consulta, citando o Ato Declaratório Cosit nº 6, de 13/01/1997, que disciplinou o assunto, declarou, em seu inciso I, que os percentuais aplicáveis no caso de atividade de construção por empreitada são os seguintes: [...];

*1- Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:*

*8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;*

*32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.*

Com efeito, registre que a solução de consulta, em seu item 12, deixa claro que as empresas que exercem atividades diversificadas mereceram o tratamento disposto no artigo 223, § 3º do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que estabelece que o percentual a ser aplicado é aquele correspondente a cada atividade. Ora, cabe assinalar que a base de cálculo do IRPJ para as empresas optantes do regime de tributação com base no lucro presumido é determinada mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 1º e 25, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, fundamento legal dos artigos 518 e 519 do RIR/99, que assim dispõem: [...];

Nesse sentido, mediante esse procedimento fiscal a Recorrente obteve esclarecimentos sobre a questão, oportunidade em que não lhe foi reconhecido qualquer direito creditório, por falta de análise da liquidez e certeza, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional. A dedução esclarecida pela defendente, então, não está evidenciada. A Recorrente suscita que as compensações formalizadas no Per/Dcomp devem ser

homologadas, pois está sujeita ao lucro presumido calculado pelo coeficiente de 8% sobre a receita bruta, uma vez que se dedica à construção civil com emprego de materiais e de mão de obra.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. Posteriormente, ou seja, em de 30.12.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. O procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior.

Logo, apreende-se a partir da resposta consulta que nenhum procedimento adotada pela Recorrente foi “homologado” pela RFB, tão somente esta apresentou os fundamentos legais para que a Consulente, ora Requerente, aplicasse corretamente a lei. Apenas isto!

[...]

E isto foi realizado corretamente até porque, pela simples leitura do objeto social estabelecido em contrato social (fls. 15) da Recorrente, constata-se que a mesma se propõe a exercer diversas modalidades de prestação de serviços, quais sejam: a) saneamento urbano e civil; b) pavimentação em todos os seus tipos e modalidades; c) terraplanagem e remoção de terra; d) drenagem; e) calçamento e sua reposição; f) construção civil e geral, por empreitadas ou administração por conta própria ou de terceiros; g) serviços técnicos de engenharia; h) serviços especializados de impermeabilização, vedação na construção civil; i) Administração de obras na construção civil; j) incorporação imobiliária em geral; k) compra e venda de imóveis e a promoção de venda de empreendimentos imobiliários de sua propriedade; l) administração de bens imóveis próprios; m) qualquer outro negócio conexo, conseqüente, afim ou correlato com o objetivo social.

Exercendo a Recorrente atividades diversas na área de construção civil, os contratos por ela firmados podem abrigar uma ou mesmo mais de uma atividade, daí porque imprescindível a apresentação de toda a documentação fiscal cabível para apuração da base de cálculo do IRPJ, do 4º trimestre de 1998, de modo a demonstrar o montante do tributo devido.

Portanto, a contribuinte deveria trazer aos autos demonstrativo da apuração do lucro presumido do 4º trimestre de 1998 (outubro, novembro e dezembro de 1998) com aplicação, no caso de atividades diversificadas, do percentual correspondente a cada atividade, a fim de se determinar a base de cálculo e o imposto de renda devido e, aí sim, cotejar o IRPJ pago com aquele efetivamente devido.

Quando um contribuinte apresenta uma Declaração de Compensação, deve, necessariamente, demonstrar o crédito tributário a seu favor, para extinguir um débito tributário constituído em seu nome, de forma que o reconhecimento do indébito tributário seja o fundamento fático e jurídico de qualquer declaração de compensação.

[...]

O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais. A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes. [...]

Concluindo, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a apuração da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, verificando-se a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros e documentos contábeis e fiscais, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado, o que aqui não restou provado.

Em assim sucedendo, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. (g.n.)

Não é possível extrair nenhuma divergência em relação ao acórdão recorrido a partir do entendimento de ele graduou previamente o valor das provas, ou restringiu as possibilidades de comprovação do indébito a um único tipo de prova, ou algo semelhante a isso.

O acórdão recorrido, embora tenha feito alguns comentários genéricos sobre a importância da escrituração contábil e fiscal, não disse em nenhum momento que só reconheceria o indébito se a contribuinte tivesse apresentado "toda" a sua escrituração contábil e fiscal.

Não há nenhuma dúvida de que o acórdão recorrido indeferiu sim o pleito da contribuinte, mas por entender que ela não conseguiu comprovar de alguma forma o alegado direito creditório, principalmente porque restou evidenciado, segundo o acórdão recorrido, que ela executa atividades diversas na área da construção civil, submetidas a diferentes coeficientes para a presunção do lucro.

É sempre importante lembrar que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório.

Com efeito, o alegado dissenso jurisprudencial deve se dar em relação a questões de direito. A divergência jurisprudencial realmente não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Mas o que a contribuinte busca com seu recurso especial é justamente o reexame do conjunto fático-probatório, e isso não é possível em sede de recurso especial.

Não bastasse esse problema de não se poder confrontar, em sede recurso especial, as convicções dos julgadores diante das provas de cada um dos processos, há ainda

um outro aspecto que também inviabiliza a caracterização de divergência e o conhecimento do recurso.

É que a caracterização de divergência só pode ocorrer quando o entendimento do caso paradigma pode ser transposto para o recorrido, produzindo o resultado pretendido pelo recorrente, mas isso não ocorre aqui, porque o acórdão paradigma (Acórdão nº 101-95.517) examinou a questão do coeficiente de presunção de lucro num contexto bastante diferente daquele analisado pelo acórdão recorrido.

O paradigma tratou de auto de infração para exigência de IRPJ, e, nesse caso, o ônus probatório é inicialmente atribuído à Fiscalização.

O trecho abaixo evidencia o contexto em que foi exarado o paradigma:

Acórdão paradigma nº 101-95.517

[...]

A solução do litígio demanda análise do ônus da prova. Tendo a fiscalização acusado a empresa de utilizar coeficientes inadequados, competia a ela provar que as receitas da interessada não se originam de empreitada com fornecimento de materiais.

O artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 determina que devem acompanhar o auto de infração todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. No caso, caberia à fiscalização demonstrar que as receitas da empresa não advêm de empreitada com fornecimento de material, o que não foi feito. A fiscalização limitou-se a alegar que a empresa, em razão de sua atividade (prestação de serviços gerais), estaria sujeita aos coeficientes de [...].

Quando se trata de auto de infração (caso paradigma), o ônus probatório inicial é da Fiscalização, e se ela não se desincumbe desse ônus, o lançamento não é mantido.

E quando se trata de reivindicação de direito creditório em um PER/DCOMP (caso recorrido), é o contribuinte que tem que se desincumbir inicialmente do ônus probatório, sob pena de o alegado crédito não ser reconhecido.

Assim, não há como pretender que o mesmo ônus probatório que foi imputado à Fiscalização num caso de lançamento de ofício (auto de infração), seja imputado ao Fisco num caso de repetição de indébito, em que a iniciativa é do contribuinte.

Isto porque o ônus da prova incumbe ao autor (da ação judicial, do procedimento administrativo, etc.) quanto ao fato constitutivo de seu direito (CPC, art. 373, I).

Assim, no caso sob exame, a impossibilidade da caracterização de divergência não decorre apenas das diferenças entre os conjuntos probatórios dos casos cotejados, ou do fato de o julgador ter o direito de formar livremente a sua convicção ao apreciar as provas.

Essa impossibilidade também decorre do fato de que a imputação de ônus probatório com suas respectivas consequências simplesmente não poderia ser transposta de um caso para o outro. Não se pode pretender validar um PER/DCOMP tomando como referência o

Processo nº 10855.900800/2008-91  
Acórdão n.º **9101-003.906**

**CSRF-T1**  
Fl. 13

---

ônus probatório que foi imputado à Fiscalização num caso em que houve lançamento de ofício (auto de infração).

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo